Wanda Skoczylas | Andrzej Niemiec | Beata Sadowska
Konrad Kochański | Piotr Waśniewski



Strategiczna rachunkowość zarządcza

w zrównoważonym rozwoju jednostek gospodarczych

Strategiczna rachunkowość zarządcza w zrównoważonym rozwoju jednostek gospodarczych

UNIWERSYTET SZCZECIŃSKI
ROZPRAWY I STUDIA T. (MCDXV) 1341

Wanda Skoczylas, Andrzej Niemiec, Beata Sadowska,
Konrad Kochański, Piotr Waśniewski

Strategiczna rachunkowość zarządcza w zrównoważonym rozwoju jednostek gospodarczych

Szczecin 2024

Rada Wydawnicza

Barbara Braid, Anna Cedro, Urszula Chęcińska, Rafał Klóska
Maciej Kowalewski, Ewa Mazur-Wierzbicka, Jarosław Nadobnik
Grzegorz Wejman, Renata Ziemińska, Magdalena Zioło
Andrzej Skrendo – przewodniczący Rady Wydawniczej
Elżbieta Zarzycka – dyrektor Wydawnictwa Naukowego

Recenzent
dr hab. Monika Raulinajtys-Grzybek, prof. SGH

Redakcja językowa
Michał Stachowski

Skład
Iga Bańkowska

Korekta
Paulina Iwan

Projekt okładki
Joanna Dubois-Mosora

Wanda Skoczylas ORCID 0000-0002-8718-7124 (rozdz. 2, 6)
Andrzej Niemiec ORCID 0000-0002-9441-7290 (rozdz. 5, 7)
Beata Sadowska ORCID 0000-0003-4190-9440 (rozdz. 1)
Konrad Kochański ORCID 0000-0003-4591-7712 (rozdz. 4)
Piotr Waśniewski ORCID 0000-0002-8034-6583 (rozdz. 3)



Wersja elektroniczna publikacji dostępna na licencji CC BY-SA 4.0
po 12 miesiącach od daty wprowadzenia do obrotu

© Copyright by Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2024

DOI 10.18276/978-83-7972-859-6
ISBN 978-83-7972-859-6 (online)
ISBN 978-83-7972-858-9 (print)
ISSN 0860-2751

WYDAWNICTWO NAUKOWE UNIWERSYTETU SZCZECIŃSKIEGO
Wydanie I | Ark. wyd. 20,5 | Ark. druk. 21,1 | Format 170/240

Spis treści

Wstęp 9

Rozdział 1. Zarządzanie strategiczne a zrównoważony rozwój 17
1.1. Zrównoważony rozwój z perspektywy podmiotu gospodarczego 17
1.2. Istota, cechy i zasady nowoczesnego (zrównoważonego) zarządzania strategicznego 24
1.3. Proces strategiczny 32
1.4. Etapy i procedury zarządzania strategicznego w ujęciu behawioralnym 35
1.5. Informacja, użytkownicy informacji oraz ich potrzeby informacyjne. 39
Bibliografia 53

Rozdział 2. Charakterystyka strategicznej rachunkowości zarządczej 57
2.1. Istota, zakres i zadania strategicznej rachunkowości zarządczej 57
2.2. Techniki strategicznej rachunkowości zarządczej 68
2.3. Udział księgowego w strategicznych procesach zarządzania. 76
2.4. Wyzwania stojące przed współczesnymi księgowymi 81
2.4.1. *Agile* – zwinność organizacji 81
2.4.2. Technologie informacyjne i komunikacyjne 85
Bibliografia 97

Rozdział 3. Metody strategicznej rachunkowości zarządczej wspierające analizę strategiczną oraz planowanie i budżetowanie 103
3.1. Metody analizy otoczenia dalszego 103
3.2. Metody wykorzystywane w ocenie pozycji konkurencyjnej 110
3.3. Metody oceny potencjału przedsiębiorstwa 117
3.4. SWOT jako metoda przekrojowa analizy strategicznej 123
3.5. Planowanie finansowe 127
3.6. Budżetowanie strategiczne 134
Bibliografia 148

Rozdział 4. Rachunek kosztów w warunkach zrównoważonego zarządzania strategicznego 151
4.1. Miejsce rachunku kosztów w systemie strategicznej rachunkowości zarządczej 151
4.2. Użyteczne informacje kosztowe a strategiczne procesy decyzyjne 157
4.3. Modele rachunku kosztów wspierające zrównoważone zarządzanie strategiczne 163
4.3.1. Rachunek kosztów cyklu życia 167
4.3.2. Rachunek kosztów jakości 170
4.3.3. Rachunek kosztów docelowych 173
4.3.4. Rachunek kosztów łańcucha wartości 176
4.3.5. Rachunek kosztów strategicznych 179
4.3.6. Zasobowo-procesowy rachunek kosztów 182
Bibliografia 188

Rozdział 5. Pomiar dokonań z elementami zrównoważonego rozwoju 191
5.1. Istota i przedmiot pomiaru w mechanizmie kontroli zarządczej 191
5.2. Organizacja pomiaru dokonań w przedsiębiorstwie 195
5.3. Charakterystyka systemów pomiaru dokonań 200
5.4. Strategiczna karta wyników i potrzeba jej modyfikacji 209
5.5. Zbilansowana karta wyników zrównoważonego rozwoju jako jedna z możliwych modyfikacji pomiaru dokonań zrównoważonego rozwoju 215
Bibliografia 225

Rozdział 6. Ryzyko w strategicznej rachunkowości zarządczej 231
6.1. Istota ryzyka i jego rodzaje w działalności gospodarczej przedsiębiorstw 231
6.2. Ryzyko związane ze zrównoważonym rozwojem 238
6.3. Rachunkowość zarządcza w procesie zarządzania ryzykiem 243
6.4. Identyfikacja ryzyka i stosowane instrumenty 253
6.5. Ocena istotności i ustalanie priorytetów ryzyka 263
6.5.1. Oceny istotności i ustalania priorytetów ryzyka w zarządzaniu ryzykiem przedsiębiorstwa. 263
6.5.2. Wytyczne EFRAG dotyczące wdrażania oceny istotności na potrzeby raportowania zrównoważonego rozwoju. 268
6.6. Wybór strategii i wdrażanie reakcji na ryzyko 271
Bibliografia 277

Rozdział 7. Raportowanie na rzecz zrównoważonego rozwoju 281
7.1. Znaczenie sprawozdawczości wewnętrznej w rachunkowości zarządczej 281
7.2. Sprawozdawczość zewnętrzna 291
7.3. Znaczenie stron zainteresowanych i zasada podwójnej istotności w raportowaniu zrównoważonego rozwoju 297
7.4. Zakres zewnętrznego raportowania zrównoważonego rozwoju. 305
7.5. Greenwashing, czyli „ekościema”. 310
Bibliografia 312

Zakończenie 317

Spis schematów i tabel 329
Streszczenie 333
Abstract. 337

Wstęp

Odpowiedzią na problemy współczesnego świata, czyli utrzymujące się skutki pandemii COVID-19, eskalację konfliktów, napięcia geopolityczne, rosnący chaos klimatyczny i zawirowania gospodarcze pogłębiające istniejące nierówności[1], jest konsekwentna i całościowa na wszystkich poziomach realizacja koncepcji zrównoważonego rozwoju. Jej celem jest bowiem podnoszenie jakości życia ludności w skali globalnej, teraz i w przyszłości, w sferach: ekologicznej, społecznej oraz środowiskowej. Opóźnienia we wdrażaniu celów zrównoważonego rozwoju, przyjętych w Agendzie 2030[2], wymagają od organizacji przyjęcia odpowiedzialności za swoje działania także w tych obszarach i włączenia ich do swoich modeli biznesu, strategii i procesów innowacyjnych, prowadzących do trwałego tworzenia wartości. Celem korporacyjnym jest obecnie oferowanie kierunku tworzenia opłacalnych rozwiązań problemów ludzi i planety, a nie czerpanie zysków z tworzenia problemów dla ludzi lub planety. Tworzenie wartości – o którym mowa – obejmuje nie tylko wartość finansową, ale też wartość szerszej grupy interesariuszy. Jest ono rozumiane jako proces, którego efektem są wzrosty, spadki lub przekształcenia kapitału finansowego, rzeczowego, intelektualnego, ludzkiego, społecznego i relacyjnego oraz naturalnego, spowodowane działalnością i wynikami biznesowymi organizacji w perspektywie krótko-, średnio- i długoterminowej[3]. Organizacje realizujące strategie zrównoważonego rozwoju muszą pogodzić dążenie do osiągnięcia pożądanych wyników finansowych

---

1 *The Sustainable Development Goals Report 2024*, United Nations 2024, www.un.org/publications (dostęp: 2.07.2024).

2 Agenda 2030, *Rezolucja przyjęta przez Zgromadzenie Ogólne w dniu 25 września 2015 r. [bez odniesienia do Komitetu Głównego (A/70/L.1)] 70/1. Przekształcamy nasz świat: Agenda na rzecz zrównoważonego rozwoju 2030*, https://www.unic.un.org.pl/files/164/Agenda%202030_pl_2016_ostateczna.pdf (dostęp: 15.07.2024).

3 *International Integrated Reporting Framework*, IIRC 2021, s. 22.

z realizacją eksponowanych wartości społecznych i tych mieszczących się w sferze ochrony środowiska. Takie ukierunkowanie – zwłaszcza gdy w niespotykanym do tej pory tempie wchodzą do świata biznesu nowe technologie o znaczącym wpływie na sposób i ciągłość funkcjonowania przedsiębiorstw – stwarza zapotrzebowanie na instrumenty wspierające zarządzanie strategiczne. Do instrumentów, które odgrywają znaczącą rolę w opracowaniu i realizacji strategii biznesowej i kształtowaniu wyników organizacji, niewątpliwie należy strategiczna rachunkowość zarządcza, łącząca strategię z rachunkowością zarządczą. Istnieje zgoda, zarówno wśród teoretyków, jak i praktyków gospodarczych, co do tego, że priorytety strategiczne powinny być wspierane przez odpowiednie systemy rachunkowości zarządczej, ułatwiające procesy podejmowania decyzji strategicznych i ich realizację, aby osiągnąć zakładane cele interesariuszy. Dynamiczne zmiany zewnętrznych i wewnętrznych warunków prowadzenia działalności są powodem ewolucji strategii konkurencyjnej. Stosownie do niej powinny ewaluować założenia strategicznej rachunkowości zarządczej. Przyjęcie przez organizacje odpowiedzialności, a także czerpanie z tego tytułu korzyści przyczyniają się do wzrostu zainteresowania strategiczną rachunkowością zarządczą.

Uwzględniając znaczenie strategicznej rachunkowości zarządczej i konieczność dostosowania jej założeń teoretyczno-metodycznych do aktualnych potrzeb zarządzających, ukierunkowanych na realizację strategii zrównoważonego rozwoju, celem monografii było określenie uwarunkowań determinujących rozwiązania w zakresie strategicznej rachunkowości zarządczej, przybliżenie jej istoty, cech, zakresu i zadań, stosowanych instrumentów oraz kompetencji i umiejętności ekspertów rachunkowości zarządczej, wspierających zarządzających w całym procesie tworzenia trwałej wartości – od wizji, misji, przez formułowanie strategii, jej wdrożenie, po pomiar dokonań i raportowanie interesariuszom.

Realizacji tak sformułowanego celu ogólnego służyły cele szczegółowe, a mianowicie:

1. Identyfikacja uwarunkowań wynikających z koncepcji zrównoważonego rozwoju z perspektywy podmiotu gospodarczego, determinujących rozwiązania z zakresu strategicznej rachunkowości zarządczej.
2. Przeprowadzenie rozważań nad istotą, cechami, zakresem i zadaniami strategicznej rachunkowości zarządczej, jej instrumentami oraz udziałem księgowego w strategicznych procesach zarządzania zrównoważonym rozwojem w warunkach dynamicznie zmieniającego się otoczenia.
3. Zaprezentowanie narzędzi wspierających fazę tworzenia i konceptualizacji strategii, jak też jej przełożenia na plan finansowy oraz budżety.

4. Wskazanie użyteczności informacji kosztowych zwiększających zdolność do zaspokajania potrzeb informacyjnych użytkowników oraz podnoszenia efektywności realizacji strategicznych procesów decyzyjnych.
5. Zaprezentowanie założeń kompleksowego pomiaru dokonań indukowanego strategią korporacyjną i założeń zbilansowanej karty wyników zrównoważonego rozwoju jako jednej z możliwych modyfikacji pomiaru dokonań zrównoważonego rozwoju.
6. Wskazanie organizacyjnego i instrumentalnego wsparcia kierownictwa niezbędnego w całym procesie zarządzania ryzykiem, w tym w zakresie identyfikacji, analizy i oceny oraz wyboru strategii.
7. Przedstawienie podstaw legislacyjnych i założeń raportowania wewnętrznego i zewnętrznego na potrzeby komunikacji z interesariuszami.

Realizacji tak sformułowanego celu głównego i celów cząstkowych podporządkowany został układ monografii. Składa się ona ze wstępu i siedmiu rozdziałów oraz podsumowania, w którym przedstawiono wnioski wynikające z przeprowadzonych rozważań oraz kierunki dalszych badań.

Rozdział pierwszy poświęcono koncepcji zrównoważonego rozwoju z perspektywy podmiotu gospodarczego, artykułując, że zrównoważony rozwój zapewnia wszystkim żyjącym na ziemi wysokie standardy środowiskowe, ekonomiczne oraz społeczno-kulturowe. Jest to pojęcie wieloznaczne. Podkreślono, że zrównoważony rozwój można rozpatrywać na wielu płaszczyznach, a wraz z koncepcją zrównoważonego rozwoju rozwinęła się społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstw, która to zwraca szczególną uwagę na interesariuszy i ich oczekiwania.

W rozdziale tym wskazano też na istotę, cechy i zasady zrównoważonego zarządzania strategicznego. Analizując pojęcie modeli zrównoważonego biznesu, naturalne stało się określenie zależności między posiadanym modelem zrównoważonego biznesu a jego zdolnością do budowy długoterminowej wartości przedsiębiorstwa. Dodatkowo opisano ewolucję myślenia i zarządzania strategicznego oraz zaprezentowano cykl zorganizowanego działania przedsiębiorstwem. Na poziomie ogólnym scharakteryzowano proces strategiczny w zarządzaniu, wskazując, że jest on rozpatrywany przez funkcje zarządzania: planowanie i podejmowanie decyzji, organizowanie, przewodzenie i kontrolowanie. Proces strategiczny obejmuje określanie trybu działania, koordynowanie działalności i zasobów, zarządzanie ludźmi, obserwowanie i ocenę działalności organizacji.

Rozdział pierwszy zamykają dociekania dotyczące etapów i procedur zarządzania strategicznego ze szczególną charakterystyką behawioralnego modelu organizacyjnego w procesie zarzadzania strategicznego. Nie bez znaczenia są również aspekty związane z informacją, dostępem do niej, użytkownikami informacji oraz ich potrzebami informacyjnymi.

Rozważania przeprowadzone w rozdziale drugim obejmują dwa aspekty konceptualizacji strategicznej rachunkowości zarządczej, a więc aspekt przyjęcia strategicznie zorientowanych technik rachunkowości zarządczej oraz udziału księgowego w strategicznych procesach zarządzania. W pierwszym wypadku, uznając za aktualną definicję rachunkowości zarządczej sformułowaną przez G.K. Świderską, odniesiono się do istoty i cech strategicznej rachunkowości zarządczej oraz jej zakresu i zadań jako elementów wymagających dostosowania do obecnych potrzeb decydentów. Zakres wsparcia i zadania wyznaczyły cztery kamienie milowe, a mianowicie: cel, strategia, innowacja i wpływ. Dynamika zmian w otoczeniu, w tym zmian powodujących nieciągłość działalności organizacji, powoduje konieczność modyfikacji modelu biznesu. Uznając ważną rolę strategicznej rachunkowości zarządczej w procesie odnowy modelu biznesu, wskazano na szeroki wachlarz instrumentów, jakimi dysponuje rachunkowość, możliwych do wykorzystania przy analizie poszczególnych elementów modeli biznesu w takich segmentach jak: propozycja wartości, klienci i relacje z klientami oraz kanały dystrybucji, kluczowe procesy i zasoby, kluczowi partnerzy, strumienie przychodów i kosztów. Zestaw wymienionych narzędzi dopełniła propozycja zastosowania metod pomiaru i raportowanie dokonań oraz identyfikacji, pomiaru i oceny ryzyka.

Wsparcie zarządzających w realizacji strategii zrównoważonego rozwoju stawia przed księgowymi wiele wyzwań. Wskazano, że poziom ich zaangażowania w strategicznych procesach zarządzania uzależniony jest od splotu trzech grup czynników. Zaliczono do nich: umiejętności i chęci księgowych, ich postrzeganie przez dyrektora i zarząd oraz uwarunkowania informacyjne i zasobowe przedsiębiorstwa. Wiele z wymaganych umiejętności księgowi już mają, znają i stosują profesjonalne narzędzia, techniki oraz analizy danych, a także wspierają ład korporacyjny. Mają oni swoje kodeksy zawodowe CIMA, AICPA, CGMA, SKwP, które opierają się na zasadach uczciwości i obiektywności, kompetencji zawodowych i należytej staranności oraz poufności i profesjonalnym zaufaniu. Wiele jednak wymagać będzie uzupełnienia, zwłaszcza wobec zmieniającego się szybko otoczenia biznesowego, określonego jako VUCA lub BANI, oraz rozwoju technologii informacyjnych i komunikacyjnych, czyli usługi w chmurze, Internetu Rzeczy, Big Data, *blockchain*, sztucznej inteligencji, otwierających nowe możliwości tworzenia wartości.

W rozdziale trzecim zaprezentowane zostały metody strategicznej rachunkowości zarządczej wspierające analizę strategiczną oraz planowanie i budżetowanie. W pierwszej kolejności omówiono narzędzia analizy makrootoczenia, umożliwiające określenie szans i zagrożeń wynikających ze zmian otoczenia dalszego na możliwości osiągania wyników przez jednostkę gospodarczą. Zarysowano przy tym potrzebę uwzględnienia czynników ESG, określających możliwości zrównoważonego rozwoju

podmiotu gospodarczego. Następnie zaprezentowano oraz omówiono narzędzia umożliwiające ocenę pozycji konkurencyjnej, w tym najwięcej uwagi poświęcono metodom portfelowym. Metody te umożliwiają określenie przewag konkurencyjnych podmiotu gospodarczego, jak też braków i różnic względem innych reprezentantów danego rynku.

Kolejną grupę poddaną opisowi stanowiły metody oceny potencjału przedsiębiorstwa. Zostały one przedstawione na przykładzie metody analizy kluczowych czynników sukcesu oraz analizy łańcucha wartości. Podsumowanie tej części rozdziału stanowi prezentacja analizy SWOT, będąca podsumowaniem wcześniej zastosowanych metod i syntezą wniosków w postaci wskazania silnych i słabych stron jednostki gospodarczej oraz opisu szans i zagrożeń wynikających z otoczenia.

Po przeprowadzeniu analizy strategicznej oraz sformułowaniu i wyborze strategii kolejnymi zadaniami w ramach planowania strategicznego są strategiczne budżetowanie oraz przekształcanie strategii w działania, plany i budżety operacyjne. Dlatego też kolejnymi metodami omówionymi w ramach rozdziału były planowanie finansowe oraz budżetowanie strategiczne. Podkreślono wymóg wzięcia pod uwagę w planowaniu czynników ESG ze względu na powiązanie wyników wzrostu jako celu jednostki gospodarczej ze zrównoważonym rozwojem.

Rozdział czwarty obejmuje deliberacje na temat prowadzenia rachunku kosztów w warunkach zrównoważonego zarządzania strategicznego. W pierwszej kolejności przedstawiono rachunek kosztów jako element strategicznej rachunkowości zarządczej, integrujący rachunkowość finansową z zarządczą. Wskazano, w jaki sposób wspiera zarządzanie zasobami, procesami i projektami, dostarczając niezbędnych informacji dla efektywnego zarządzania strategicznego. W następnej kolejności omówiono relacje między użytecznymi informacjami kosztowymi a strategicznymi procesami decyzyjnymi. Wysnuto wniosek, że wysoka użyteczność informacji kosztowych zwiększa zdolność do zaspokajania potrzeb informacyjnych użytkowników oraz podnosi efektywność realizacji strategicznych procesów decyzyjnych. Ostatnią część poświęcono omówieniu wybranych modeli rachunku kosztów istotnie wspierających zrównoważone zarządzanie strategiczne. Ujęto i przeanalizowano ich wielowymiarowe związki z CSRD, ESRS, ESG, BMC i CBM. Kolejno przedstawiono: rachunek kosztów cyklu życia, rachunek kosztów jakości, rachunek kosztów docelowych, rachunek kosztów łańcucha wartości, rachunek kosztów strategicznych oraz zasobowo-procesowy rachunek kosztów.

Rozdział piąty omawia pomiar dokonań z uwzględnieniem elementów zrównoważonego rozwoju. Punktem wyjścia do rozważań jest znaczenie pomiaru dokonań w mechanizmie kontroli zarządczej. Kontrola zarządcza to proces, który pozwala menadżerom na zapewnienie efektywnego pozyskiwania i wykorzystywania zasobów

w celu osiągania celów organizacji. Obejmuje on monitorowanie, ocenę oraz zapewnienie zgodności działań z planami. Bez pomiaru sprawowanie kontroli nie byłoby możliwe.

Dokonania mierzy się za pomocą dwóch rodzajów mierników. Kluczowymi miernikami w odniesieniu do pracowników są mierniki celu i kluczowych wyników (OKR), a w odniesieniu do biznesu – kluczowe wskaźniki efektywności (kluczowe mierniki dokonań, KPI).

Poza samym pomiarem w rozdziale przedstawiono istotę, organizację oraz charakterystyki systemów pomiaru dokonań w przedsiębiorstwach. Wyróżniono w tym miejscu te systemy, które wynikają z indywidualnych potrzeb przedsiębiorstwa, oraz rozwiązania kompleksowe – związane z realizacją strategii korporacyjnej. Są to dwa główne rodzaje pomiaru. Pierwszy jest indukowany indywidualnymi potrzebami informacyjnymi lub strategią adaptatywną. Drugi, kompleksowy, jest warunkowany strategią korporacyjną. Kompleksowy pomiar dokonań obejmuje cztery poziomy: całego przedsiębiorstwa, operacyjny, funkcjonalny oraz indywidualnych osiągnięć.

W drugiej części omówiono także strategiczną kartę wyników (Balanced Scorecard – BSC) oraz zbilansowaną kartę wyników zrównoważonego rozwoju (Sustainability Balanced Scorecard – SBSC). BSC w klasycznej formie jest narzędziem zarządzania strategicznego, pozwalającym menadżerom na efektywniejsze kierowanie organizacjami w złożonych środowiskach konkurencyjnych. Przedstawia ono cztery perspektywy: finansową, klientów, procesów wewnętrznych oraz uczenia się i rozwoju. Zastosowanie BSC przekształca sposób, w jaki organizacje implementują i oceniają swoje strategie, umożliwiając nie tylko jasne określenie wizji i strategii, ale również ich komunikację na wszystkich szczeblach organizacji. Klasyczna forma strategicznej karty wyników nie przystaje jednak do obecnych warunków funkcjonowania przedsiębiorstw, zgodnych z ideą zrównoważonego rozwoju. Jest to spowodowane tym, że strategiczne cele finansowe muszą być zrównoważone z aspektami środowiskowymi i społecznymi. Dlatego dużą część rozdziału poświęcono potrzebie i kierunkom modyfikacji pomiaru dokonań w kontekście zrównoważonego rozwoju. R.S. Kaplan i D.P. Norton, twórcy BSC, pierwotnie nie uwzględniali w swoich modelach jednoznacznie kwestii środowiskowych i społecznych. Obecnie konieczne jest włączenie tych aspektów do systemów pomiaru dokonań, co prowadzi do tworzenia narzędzi takich jak zbilansowana karta wyników zrównoważonego rozwoju. Włączenie aspektów środowiskowych i społecznych do BSC może odbywać się przez integrację z czterema perspektywami BSC, rozszerzenie o dodatkową perspektywę lub opracowanie specjalnej karty wyników środowiskowych i społecznych. W rozdziale piątym zaproponowano utworzenie płaszczyzny relacyjnej. Takie podejście wydaje się adekwatne z punktu widzenia wyzwań zrównoważonego rozwoju, przed którymi stoją obecnie przedsiębiorstwa.

Dokonująca się transformacja przedsiębiorstw w otoczeniu VUCA lub BANI wymaga udziału księgowych także w procesie zarządzania ryzykiem. Temu zagadnieniu w strategicznej rachunkowości zarządczej poświęcono więc rozważania zawarte w rozdziale szóstym. Wobec braku jednolitej definicji ryzyka w pierwszej kolejności odniesiono się do jego istoty oraz przedstawiono wybrane jego klasyfikacje. Szczególną uwagę zwrócono na pojęcia ryzyka i jego rodzaje związane ze zrównoważonym rozwojem. Uwzględniając, że realizacja koncepcji zrównoważonego rozwoju wymaga wielodyscyplinarnego podejścia ze strony ekspertów i praktyków z całej jednostki, uznano, że eksperci z zakresu rachunkowości zarządczej wraz z innymi ekspertami powinni uczestniczyć w pracach wielofunkcyjnego komitetu ds. ryzyka. Zarządzanie ryzykiem w przedsiębiorstwie wymaga bowiem ciągłego procesu pozyskiwania i udostępniania niezbędnych informacji, zarówno ze źródeł wewnętrznych, jak i zewnętrznych, które przepływają w górę, w dół i przez całą organizację. Wykorzystując model Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) i World Business Council for Sustainable Development (WBCSD), odniesiono się przede wszystkim do roli księgowych i stosowanych przez nich instrumentów w procesie identyfikacji ryzyka, ocenie jego istotności i priorytetyzacji oraz wyboru strategii i wdrażania reakcji na ryzyko.

Rozdział siódmy stanowi omówienie raportowania zrównoważonego rozwoju, wskazując na jego kluczową rolę w zarządzaniu współczesnymi organizacjami oraz wpływ na transparentność i odpowiedzialność przedsiębiorstw wobec społeczeństwa i środowiska. Przedstawia on zarówno znaczenie raportowania wewnętrznego, jak i zewnętrznego, uwzględniając ich rolę w zarządzaniu współczesnymi przedsiębiorstwami.

Raportowanie wewnętrzne, będące kluczowym narzędziem zarządzania, dostarcza informacji niezbędnych do podejmowania decyzji operacyjnych i strategicznych. Adresatami tych raportów są przede wszystkim menadżerowie i pracownicy, którzy wykorzystują je do mierzenia, monitorowania i zarządzania wpływem działań firmy na aspekty środowiskowe, społeczne i ekonomiczne. Sprawozdawczość wewnętrzna musi być elastyczna i dostosowana do zmieniających się potrzeb informacyjnych organizacji, aby wspierać osiąganie celów zrównoważonego rozwoju.

Raportowanie zewnętrzne regulowane jest przez przepisy prawne i międzynarodowe standardy (np. ESRS i GRI). Raporty te są kierowane do interesariuszy zewnętrznych, takich jak organy administracji publicznej, inwestorzy, kredytodawcy i kontrahenci. Wprowadzenie Europejskiego Zielonego Ładu oraz związane z nim regulacje (np. dyrektywa CSRD) znacząco wpłynęły na wymagania dotyczące ujawniania informacji o zrównoważonym rozwoju. Nowe regulacje nakładają na przedsiębiorstwa obowiązek bardziej szczegółowego i kompleksowego raportowania swoich działań związanych z ochroną środowiska i społeczną odpowiedzialnością.

Ważnym aspektem raportowania zrównoważonego rozwoju jest zatem uwzględnienie interesariuszy i zasady podwójnej istotności, które umożliwiają identyfikację kluczowych wpływów działalności firmy na cele zrównoważonego rozwoju oraz ocenę finansowej istotności tych wpływów. Firmy powinny oceniać swoje działania pod kątem ich rzeczywistego i potencjalnego wpływu na środowisko i społeczeństwo, co zwiększa ich transparentność i odpowiedzialność wobec społeczności.

Zakres raportowania zrównoważonego rozwoju jest szeroki i obejmuje różne aspekty środowiskowe, społeczne i zarządcze. Przedstawiono tu standardy raportowania zrównoważonego rozwoju (np. ESRS) oraz ich wpływ na transparentność i dokładność ujawnianych informacji. Podkreślono również, że przedsiębiorstwa muszą dostosować swoje raporty do indywidualnych potrzeb informacyjnych, aby uzyskać lepszy dostęp do finansowania i uniknąć dyskryminacji na rynku.

Ostatnia część rozdziału poświęcona jest problematyce greenwashingu, czyli praktyki wprowadzania w błąd konsumentów co do ekologiczności działań i produktów firmy. Omówiono sposoby identyfikacji i przeciwdziałania greenwashingowi przez transparentne i zgodne z rzeczywistością raportowanie zrównoważonego rozwoju. Kreowanie wizerunku ekofirmy zostanie wyeliminowane dzięki ujawnieniom dotyczącym polityki zarządzania zrównoważonym rozwojem, strategii biznesowych oraz identyfikacji wpływów na cele zrównoważonego rozwoju.

Problematyka zrównoważonego rozwoju, rachunku kosztów, pomiaru dokonań i raportowania ładu środowiskowego, społecznego i korporacyjnego stanowi przedmiot zainteresowania wielu badawczy. Brakuje jednak publikacji, w których podjęto by próbę dostosowania zakresu wsparcia rachunkowości menadżerskiej do zarządzania, zaprezentowania jej metodologii, celów, stosowanych narzędzi, perspektyw oraz kompetencji i umiejętności ekspertów strategicznej rachunkowości zarządczej w całym procesie tworzenia trwałej wartości – od wizji, misji, przez formułowanie strategii, jej wdrożenie, po pomiar dokonań i raportowanie interesariuszom. Przedstawione w monografii rozważania wypełniają zatem – w przedstawionym zakresie – istniejącą lukę badawczą. Mamy również nadzieję, że stanowić one będą podstawę podejmowania dalszych badań zarówno nad przedmiotem, jakim jest strategiczna rachunkowość zarządcza, bo o takiej należy mówić, realizując koncepcję zrównoważonego rozwoju, jak też osobą eksperta, specjalisty z zakresu rachunkowości zarządczej, w toczącej się dyskusji nad ewolucją zawodu księgowego.

Rozdział 1

Zarządzanie strategiczne a zrównoważony rozwój

1.1. Zrównoważony rozwój z perspektywy podmiotu gospodarczego

Kategoria zrównoważonego rozwoju jest obecnie kluczowym wyznacznikiem polityki społeczno-gospodarczej oraz strategii rozwoju społeczno-gospodarczego państw. Niezależnie od różnorodnych interpretacji zrównoważonego rozwoju oraz podejść do jego realizacji, nadrzędnym celem tego typu rozwoju musi być stałe podnoszenie jakości życia ludzkiego w skali globalnej, teraz i w przyszłości, w sferach: ekologicznej, społecznej oraz środowiskowej. Wiodącą rolę propagowania zrównoważonego rozwoju odgrywa Organizacja Narodów Zjednoczonych. W Polsce zrównoważony rozwój zdefiniowano natomiast na potrzeby polityki społeczno-gospodarczej w ustawie z dnia 27 kwietnia 2001 roku Prawo ochrony środowiska. Rozwój zrównoważony to proces integrowania działań politycznych, ekonomicznych i społecznych, z zachowaniem równowagi przyrodniczej oraz trwałości podstawowych procesów przyrodniczych, w celu zagwarantowania możliwości zaspokajania podstawowych potrzeb poszczególnych społeczności współczesnego, jak i przyszłego pokolenia[1].

Zrównoważony rozwój jest rozwojem zaspokajającym obecne potrzeby obywateli bez ryzyka, że przyszłe pokolenia nie będą mogły zaspokajać swoich potrzeb. Zrównoważony rozwój zapewnia wszystkim żyjącym na ziemi wysokie standardy środowiskowe, ekonomiczne oraz społeczno-kulturowe. Jest to pojęcie wieloznaczne. Oznacza zmiany ilościowe i jakościowe i jest rezultatem podejmowanych przez przedsiębiorstwo działań i dokonań. Działania przedsiębiorstw są zgodne z ich celami

[1] A. Szadziewska, I. Majchrzak, M. Remlein, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza a zrównoważony rozwój przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo IUS Publicum, Katowice 2021, s. 17–19.

możliwymi do zrealizowania przy optymalnym i efektywnym wykorzystywaniu dostępnych zasobów materialnych, niematerialnych, finansowych i niefinansowych[2].

Koncepcja zrównoważonego rozwoju jest podstawą wielu działań gospodarczych o zasięgu lokalnym, krajowym czy międzynarodowym. Opiera się na aktualnych i rzetelnych informacjach o procesach zachodzących w przedsiębiorstwach. Dane te obejmują zarówno pojedyncze działania, jak i całe procesy, realizowane zadania, wspierają zrównoważony rozwój i są generowane oraz przetwarzane przez systemy rachunkowości jednostek gospodarczych[3].

Realizacja celów zrównoważonego rozwoju staje się wyzwaniem dla przedsiębiorstw różnych branż. Założenia zrównoważonego rozwoju na poziomie przedsiębiorstwa zostały określone przez Światową Radę Biznesu ds. Zrównoważonego Rozwoju na początku nowego stulecia, która zaliczyła do nich między innymi[4]:

- ekoefektywność,
- innowacyjność,
- technologię,
- odpowiedzialność społeczną jednostek gospodarczych,
- ekosystemy,
- rynek,
- ryzyko.

Z realizacją koncepcji zrównoważonego rozwoju z perspektywy jednostki gospodarczej są związane pewne wyznaczniki, takie jak[5]:

a) rolą jednostek gospodarczych jest generowanie wartości oraz wspieranie rozwoju ekonomicznego oraz społecznego,
b) funkcjonowanie i rozwój przedsiębiorstw zależą od efektywności i skuteczności wykorzystywania zasobów, w tym środowiskowych,

---

[2] Szerzej: B. Sadowska, M. Szaja, J. Włodarek, *Partycypacja społeczna wehikułem rozwoju lokalnego*, Rozprawy i Studia, T. (MCXXII) 1048, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2019, s. 11–18; A. Ospanova, I. Popovychenko, E. Chuprina, *Green Economy – Vector of Sustainable Development. Zielona gospodarka – wektor zrównoważonego rozwoju*, Problemy Ekorozwoju, 17(1), 2022, s. 171–181.

[3] Szerzej: B. Sadowska, *Zrównoważony rachunek kosztów w społecznie odpowiedzialnej logistyce*, Rozprawy i Studia, T. (MCCLXXXVIII) 1214, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2021, s. 14; H. Rogall, *Ekonomia zrównoważonego rozwoju. Teoria i praktyka*, Zysk, Poznań 2010.

[4] A. Szadziewska i in., *op. cit.*, s. 22.

[5] J. Adamczyk, *Zrównoważony rozwój jako paradygmat współczesnego zarządzania przedsiębiorstwem*, Przegląd Organizacji, 10, 2018, s. 8–14; B. Sadowska, *Społeczna odpowiedzialność Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe. Koncepcje teoretyczne a praktyka CSR*, CeDeWu, Warszawa 2022, s. 38.

c) podstawą funkcjonowania jednostek gospodarczych są dobre, oparte na wzajemnych korelacjach i korzyściach, relacje społeczne z otoczeniem wewnętrznym oraz zewnętrznym,
d) zaspokajanie potrzeb różnych grup interesariuszy,
e) ujawnianie oraz raportowanie informacji o dokonaniach finansowych i pozafinansowych.

Tym samym zrównoważony rozwój można rozpatrywać na wielu płaszczyznach, co zaprezentowano na schemacie 1.1.

Schemat 1.1. Płaszczyzny zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstw



Źródło: opracowanie własne.

Płaszczyzna środowiskowo-przestrzenna obejmuje walory środowiska przyrodniczego, zasoby naturalne oraz ład przestrzenny. To również nowoczesne technologie oraz zrównoważony rozwój na poziomie całego przedsiębiorstwa. Płaszczyzna ekonomiczno-gospodarcza to przede wszystkim relacje jednostki gospodarczej z lokalną społecznością w obszarze przedsiębiorczości. To wykorzystywanie przez jednostkę gospodarczą lokalnych zasobów wraz z ich strukturą demograficzną. To korelacja struktury instytucjonalnej z czynnikami makroekonomicznymi (polityka cen, stóp procentowych, poziom inflacji i bezrobocia). Płaszczyzna społeczna obejmuje[6]:

– świadomość obywatelską oraz kulturę osobistą obywateli,
– wykształcenie i dojrzałość zasobów ludzkich,
– odpowiedzialność społeczeństwa oraz przedsiębiorstwa,
– prawidłowo prowadzoną gospodarkę komunalną,
– infrastrukturę użyteczności publicznej,
– komunikację i interakcję na poziomie administracja–obywatel.

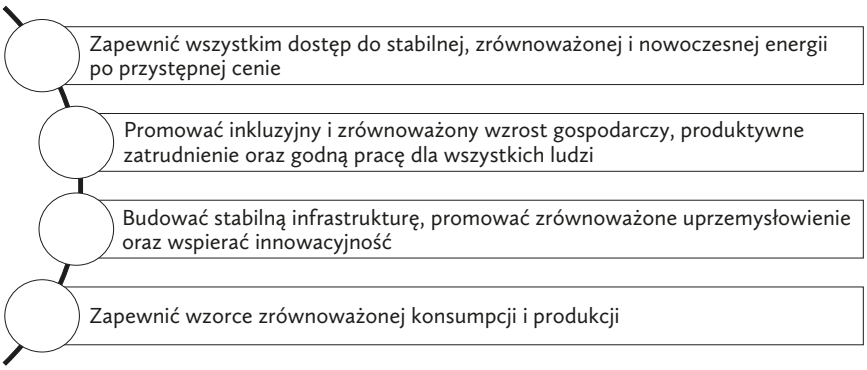
[6] Szerzej: B. Sadowska i in., *op. cit.*, s. 15.

Płaszczyzna informacyjna to obszar generowania, przetwarzania, ujawniania oraz raportowania dokonań finansowych i pozafinansowych przedsiębiorstwa wraz z kosztami.

Wdrożenie kategorii zrównoważonego rozwoju do strategii działalności przedsiębiorstw, zarówno usługowych, handlowych, jak i produkcyjnych, oraz instytucji finansowych stało się we współczesnym świecie imperatywem. Podmiotów gospodarczych dotyczą bezpośrednio cele 7–9 i 12, wyznaczone w Agendzie 2030 (schemat 1.2), natomiast pośrednio mogą przyczyniać się do realizacji pozostałych celów. Należy podkreślić, że odpowiedzialne, oparte na etycznych wartościach i poszanowaniu środowiska przyrodniczego funkcjonowanie podmiotów gospodarczych jest warunkiem osiągnięcia[7]:

- stabilnego, zrównoważonego wzrostu gospodarczego,
- zysku finansowego,
- pełnego oraz produktywnego zatrudnienia,
- godnej pracy.

Schemat 1.2. Cele zrównoważonego rozwoju: Agenda na rzecz zrównoważonego rozwoju do roku 2030 – cele bezpośrednie dla przedsiębiorstw



Źródło: opracowanie własne na podstawie: B. Sadowska, *Zrównoważony rachunek kosztów w społecznie odpowiedzialnej logistyce*, Rozprawy i Studia, T. (MCCLXXXVIII) 1214, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2021, s. 17.

Wraz z koncepcją zrównoważonego rozwoju rozwinęła się społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstw, która to zwraca szczególną uwagę na interesariuszy i ich oczekiwania. Jak słusznie zauważa A. Szychta[8], przedsiębiorstwa mogą być odpowiedzialne wobec:

[7] A. Szadziewska i in., *op. cit.*, s. 23.

[8] A. Szychta, *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2008, s. 102–103.

– swoich interesariuszy, czyli osób i podmiotów, których dotyczą praktyki danego podmiotu i które są zainteresowane osiąganymi wynikami, w tym zyskiem finansowym,
– środowiska przyrodniczego, co przejawia się w zapobieganiu degradacji tego środowiska, usuwaniu śmieci i odpadów produkcyjnych, odprowadzaniu ścieków, ograniczaniu emisji szkodliwych gazów, co determinuje opracowanie polityki bezpieczeństwa w celu ograniczania awarii zagrażających środowisku,
– społeczeństwa, w tym lokalnego, czego wyrazem są działania danej jednostki gospodarczej, takie jak: organizowanie oraz udział w akcjach dobroczynności, piknikach czy wystawach, wspieranie ochrony zdrowia i oświaty publicznej, udział w usuwaniu biedy oraz niesprawiedliwości na poziomie mikro, mezo oraz makro.

Społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstw jako odpowiedź na koncepcje zrównoważonego rozwoju obejmuje między innymi[9]:

1) odpowiedzialność ekonomiczną przedsiębiorstw w relacji biznes–zysk (maksymalizacja zysków, minimalizacja kosztów, konkurencyjność),
2) odpowiedzialność prawną: bezpieczeństwo konsumenta (przestrzeganie prawa pracy, prawa w zakresie ochrony środowiska przyrodniczego, prawa konsumentów),
3) odpowiedzialność etyczną (postępowanie zgodnie z oczekiwaniami społecznymi, obyczajami i moralnością, etyczne przywództwo),
4) odpowiedzialność filantropijną (wolontariat, działalność dobroczynna).

Przedsiębiorstwo samo podejmuje decyzje, na ile prowadzi działalność zrównoważoną oraz zgodną ze społeczną odpowiedzialnością. Dbałość jednostki gospodarczej o środowisko naturalne oraz społeczności lokalne stało się już normą. To społeczno-ekologiczne podejście do prowadzenia działalności gospodarczej jest zróżnicowane i często warunkowane branżą, w jakiej funkcjonuje przedsiębiorstwo. Typy proekologicznego oraz społecznego podejścia przedsiębiorstwa do prowadzonej działalności gospodarczej w duchu koncepcji zrównoważonego rozwoju definiuje P. Szczypa[10] (tab. 1.1).

---

[9] A. Lulek, B. Sadowska, *Corporate social responsibility (CSR) in the annual reporting of oil companies worldwide–modern business management*, Zeszyty Naukowe Akademii Morskiej w Szczecinie, 61(133), 2020, s. 108–117.

[10] P. Szczypa, *Narzędzia rachunkowości wspomagające działalność proekologiczną przedsiębiorstw w Polsce*, CeDeWu, Warszawa 2012, s. 34–35.

Tabela 1.1. Typy proekologicznego oraz społecznego podejścia przedsiębiorstwa do prowadzonej działalności gospodarczej w duchu koncepcji zrównoważonego rozwoju

	Typ „musi”	Typ „powinien”	Typ „może”
Branża	– chemiczna – przemysł metalowy – energetyka – gospodarka komunalna	– przemysł spożywczy – handel – transport – gospodarka magazynowa – logistyka – leśnictwo	– instytucje kredytowe – ubezpieczenia – turystyka – gospodarka
Grupa docelowa	– klienci – media – politycy – pracownicy – partnerzy handlowi – dostawcy i kooperanci		– klienci – społeczność lokalna – kooperanci
Treść	– produkcja – świadczenie usług – produkty i usługi – dobra publiczne – usuwanie odpadów – opakowania jednostkowe oraz zbiorcze		– serwis i zaangażowanie posprzedażowe – zaangażowanie w ochronę środowiska naturalnego – zaangażowanie w akcje na rzecz społeczności lokalnych
Charakter	– rzeczowy	– rzeczowy oraz emocjonalny – subiektywny	– emocjonalny – subiektywny
Narzędzia	– wewnętrzna komunikacja – informacja i raportowanie – dialog z instytucjami otoczenia zewnętrznego – marketing i reklama – promocja i sponsoring		– promocja sprzedaży – reklama – sponsoring – edukacja – dialog ze stowarzyszeniami oraz organizacjami konsumenckimi – dialog z politykami na płaszczyźnie samorządowej

Źródło: opracowanie własne na podstawie: P. Szczypa, *Narzędzia rachunkowości wspomagające działalność proekologiczną przedsiębiorstw w Polsce*, CeDeWu, Warszawa 2012, s. 38.

Przedsiębiorstwo odpowiedzialne społecznie powinno kierować się zasadami prowadzonej działalności gospodarczej, czyli[11]:

- rozliczalnością,
- przejrzystością,
- postępowaniem etycznym,
- poszanowaniem interesów interesariuszy,
- poszanowaniem prawa,
- poszanowaniem międzynarodowych norm postępowania,
- poszanowaniem praw człowieka.

Ekonomia zrównoważonego rozwoju stoi na stanowisku silnego równoważenia, które wyróżnia się takimi elementami jak[12]:

1) ograniczona możliwość substytucji; większość zasobów przyrodniczych traktowana jest jako kluczowe dla podstaw życia i nie da się ich zastąpić zasobami sztucznymi;
2) bezwzględne naturalne bariery; uznaje się granice tolerancji środowiska przyrodniczego i wnosi się ograniczanie wzrostu i rozwoju gospodarczego; proponuje się w miejsce trzech filarów model trójkąta celów zrównoważonego rozwoju (ekologia, społeczeństwo, ekonomia);
3) trwałe utrzymanie; nie należy jedynie optymalnie wykorzystywać zasobów naturalnych; trzeba się skupić na trwałym utrzymywaniu tych zasobów.

Konkludując, współcześnie zrównoważony rozwój jest rozwojem zaspokajającym indywidualne potrzeby obywateli bez ryzyka, że przyszłe pokolenia nie będą mogły zaspokoić swoich potrzeb. Zrównoważony rozwój zapewnia wszystkim żyjącym wysokie standardy środowiskowe, ekonomiczne, społeczno-kulturowe, przestrzenne oraz instytucjonalne. Koncepcja ta jest podstawą dla wielu działań gospodarczych o zasięgu lokalnym, krajowym czy międzynarodowym, a ekonomia zrównoważonego rozwoju to teoria ekonomiczna, zajmująca się zrównoważonym rozwojem, z uwzględnieniem wiedzy interdyscyplinarnej – socjologii, psychologii, filozofii, nauk o zarządzaniu.

---

[11] M. Ebisch-Stenzel, *Sprawozdanie z działalności jako narzędzie raportowania danych niefinansowych z zakresu CSR*, Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów, 163, 2018, s. 67–68.

[12] Zob.: B. Sadowska, *Rachunkowość podmiotów gospodarki komunalnej z perspektywy ekonomii zrównoważonego rozwoju. Pomiar. Ewidencja. Raportowanie*, CeDeWu, Warszawa 2019, s. 48–49; H. Majer, *Eingebettete Technik – Die Perspektive der ökologischen Ökonomie*, [w:] *Technikgestaltung für eine nachhaltige Entwicklung*, red. A. Grunwald, Berlin 2002, s. 41; B. Ryszawska, *Koncepcja zielonej gospodarki jako odpowiedź na kryzys gospodarczy i środowiskowy*, [w:] *Polityka zrównoważonego i zasobooszczędnego gospodarowania*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, 318, 2013, s. 47–56.

1.2. Istota, cechy i zasady nowoczesnego (zrównoważonego) zarządzania strategicznego

Działalność jednostek gospodarczych określana jest przez wartości intelektualne, materialne i niematerialne. O poziomie rozwoju społeczno-gospodarczego kraju, a tym samym stopie życiowej jego mieszkańców, w ostatecznej mierze decydują przedsiębiorstwa kreujące wartość. Współczesne przedsiębiorstwa wymagają ciągłego ewoluowania swojej działalności. Wymaga to identyfikacji nowej filozofii biznesu i wartości przedsiębiorstwa na globalnym, zintegrowanym i zrównoważonym rynku, która to filozofia będzie kreowała nową wartość dla biznesu i klientów, a także ograniczała ryzyko strat[13].

Zrównoważone zarządzanie strategiczne obejmuje zasady dobrej organizacji, czyli[14]:

1. Jasne zdefiniowanie najważniejszych działań (strategia).
2. Logiczny podział działalności na grupy, obszary, jednostki, ośrodki odpowiedzialności.
3. Określenie odpowiedzialności wszystkich elementów struktury organizacyjnej i przypisanie kompetencji oraz umiejętności.
4. Delegowanie uprawnień do podejmowania decyzji.
5. Współmierność władzy i odpowiedzialności za działania ekonomiczne, środowiskowe oraz społeczne.
6. Ograniczoną rozpiętość kierowania.
7. Stabilną strukturę organizacyjną, zapewniającą bezpieczeństwo pracownikom.
8. Elastyczność przedsiębiorstwa umożliwiającą jej dopasowanie się do zmian otoczenia wewnętrznego i zewnętrznego.
9. Projektowanie nowych struktur organizacyjnych, adaptację do zmian, modyfikację organizacji uczącej się.
10. Strukturę organizacyjną przedsiębiorstwa z perspektywy projektowo-zadaniowej, społecznie odpowiedzialną, zrównoważoną pod względem wykorzystywanych zasobów i realizowanych zadań.

Dobrym rozwiązaniem jest tworzenie i stosowanie modeli zrównoważonego biznesu z łącznym zastosowaniem zintegrowanego podejścia opartego na konstruktywnej konfrontacji i zasadach zrównoważonego rozwoju. Ważne jest jednak określenie

---

[13] K. Janasz, W. Janasz, K. Kozioł, K. Szopik-Depczyńska, *Zarządzanie strategiczne. Koncepcje. Metody. Strategie*, Difin, Warszawa 2010, s. 17.

[14] A. Pluta, *Proces zarządzania organizacją*, [w:] *Podstawy organizacji i zarządzania*, red. B. Dobrodziej, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2000, s. 186.

mechanizmów stosowania tego podejścia przez jednostkę gospodarczą. Można to robić przez skuteczne i efektywne zarządzanie przedsiębiorstwem, oparte na trzech ważnych filarach – synergii, symbiozie i symetrii.

Analizując pojęcie modeli zrównoważonego biznesu, naturalne staje się określenie zależności między posiadanym modelem zrównoważonego biznesu a jego zdolnością do budowy długoterminowej wartości przedsiębiorstwa. Platformą do takiego ujęcia zagadnienia jest konstruktywna konfrontacja[15]:

1) stosowanie zasad społecznej odpowiedzialności biznesu – stosowanie zasad zarządzania wartością przedsiębiorstwa – ujęcie przedmiotowe,
2) stosowanie koncepcji interesariuszy – stosowanie koncepcji akcjonariuszy – ujęcie podmiotowe.

Sam rozwój zarządzania strategicznego ewoluował wraz ze zmianami występującymi w sektorze przedsiębiorstw. W świecie biznesu pojawiały się nowe koncepcje, takie jak:

- *lean management*,
- TQM,
- *outsourcing*,
- *reengineering*,
- *controlling*,
- innowacyjne modele działania,
- alianse strategiczne,
- organizacja ucząca się,
- teoria chaosu.

Ewolucję myślenia i zarządzania strategicznego przedstawiono w tabeli 1.2.

Jak słusznie podkreślają S. Cyfert i K. Krzakiewicz[16], teoria zarządzania strategicznego jest w istocie „nauką o zmianach". Definiowana jest również jako „strategiczne przywództwo", przez które należy rozumieć „zarządzanie radykalnymi zmianami w celu radykalnej poprawy".

---

[15] A. Jabłoński, *Modele zrównoważonego biznesu – miejsce i rola w koncepcji zarządzania strategicznego*, Prace Naukowe Wałbrzyskiej Wyższej Szkoły Zarządzania i Przedsiębiorczości, 22, 2013, s. 283–295.

[16] S. Cyfert, K. Krzakiewicz, *Przesłanki i dylematy zastosowania koncepcji organizacji sieciowej z perspektywy zarządzania strategicznego*, Prace Naukowe Wałbrzyskiej Wyższej Szkoły Zarządzania i Przedsiębiorczości, 22, 2013, s. 223–236.

Tabela 1.2. Ewolucja myślenia i zarządzania strategicznego

Lp.	XX w. lata	Koncentracja na obszarze	Wyszczególnienie
1	2	3	4
1.	pięćdziesiąte	Planowanie krótkookresowe	– planowanie finansowe – rachunek kosztów – planowanie funkcjonalne – budżet krótkookresowy – organizacja pionowa i pozioma
2.	sześćdziesiąte	Planowanie długookresowe	– budżety wieloletnie – analiza – badanie luki strategicznej – ekstrapolacja trendów ekonomicznych – kontrola wykonania
3.	siedemdziesiąte	Planowanie strategiczne	– wykorzystanie efektu synergii – filozofia celów i zadań – analiza konkurencji – dywersyfikacja działalności – analiza wielowariantowa – zdobywanie przewagi strategicznej
4.	osiemdziesiąte	Zarządzanie strategiczne	– misja jednostki – analiza otoczenia – badanie silnych i słabych stron – alternatywy strategiczne – ryzyko – kultura organizacji – wizerunek firmy – systemy i procedury strategiczne – dobór i szkolenie kadr – strategie finansowe – strategie organizacji wielobiznesowych
5.	dziewięćdziesiąte	Globalne zarządzanie strategiczne	– kompleksowość procedur zarządzania – globalizacja walki konkurencyjnej – jedność celów organizacji – strategiczna wizja i misja podmiotów – filozofia ambicji – globalne strategie – elastyczna weryfikacja oraz korekta celów i wyników – kluczowy zasób: kapitał ludzki – dokonania i miary finansowe oraz pozafinansowe – elastyczność procesów – zarządzanie projektowe

Źródło: opracowanie własne na podstawie: K. Janasz, W. Janasz, K. Kozioł, K. Szopik-Depczyńska, *Zarządzanie strategiczne. Koncepcje. Metody. Strategie*, Difin, Warszawa 2010, s. 17.

Zarządzanie przedsiębiorstwem staje obecnie przed określonymi wyzwaniami. Oznacza to w praktyce konieczność ciągłego poszukiwania nowych wzorców instytucjonalnych i zachowań kierowniczych, a także potrzebę ciągłego redefiniowania misji i strategii jednostki gospodarczej, jej struktur oraz umiejętności pracowników, jak też konieczność kreowania sprawnych systemów uczenia się[17]. Zarządzanie przedsiębiorstwem można rozpatrywać jako pewien cykl zorganizowanego działania, co przedstawiono w tabeli 1.3.

Tabela 1.3. Cykl zorganizowanego działania przedsiębiorstwem

Lp.	Fazy cyklu	Funkcje zarządzania	Zrównoważenie
1.	Ustalenie lub akceptacja celów działania oraz ich wzajemnych relacji	Planowanie Organizowanie	Środowiskowe Społeczne Ekonomiczne
2.	Planowanie działania, obmyślanie środków i sposobów działania dostosowanych zarówno do celów, warunków, jak i zasobów		
3.	Pozyskanie i rozmieszczenie zasobów (organizowanie struktur)		
4.	Realizacja polegająca na stosowaniu kolejno lub równolegle środków działania w sposób przewidziany w planie	Motywowanie	
5.	Kontrola polegająca na porównywaniu przebiegu i efektów działania z odpowiednim wzorcem oraz wyciąganie wniosków na przyszłość	Kontrola	
6.	Uwarunkowania dostosowawcze, zmiany, akceptacja dokonań i planowanie nowych – strategia postępowania	Menadżering	

Źródło: opracowanie własne na podstawie: A. Pluta, *Proces zarządzania organizacją*, [w:] *Podstawy organizacji i zarządzania*, red. B. Dobrodziej, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2000, s. 189.

W nowoczesnym zarządzaniu przedsiębiorstwem będziemy mieć do czynienia z otwartym systemem z wielokierunkowymi powiązaniami poszczególnych podsystemów, procesów oraz projektów, przystosowującymi się do zmian dzięki płynności struktury wewnętrznej. Doskonalenie systemu zarządzania wymaga ciągłej analizy powiązań i współzależności pomiędzy procesami[18].

[17] K. Janasz i in., *op. cit.*, s. 18.

[18] H. Dźwigoł, *Menedżerowie przyszłości a zarządzanie strategiczne*, Zeszyty Naukowe. Organizacja i Zarządzanie, 70, 1909, 2014, s. 93–104.

Jednostki gospodarcze, chcąc dostosować się do otoczenia, aby przetrwać i rozwijać się, powinny realizować rozwój zrównoważony i trwały. Koncepcja zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstw wykorzystuje synergię trzech aspektów: ekonomicznego, ekologicznego i społecznego, kształtując jednocześnie uwarunkowania funkcjonowania i rozwoju przedsiębiorstw. W systemie celów strategicznych przedsiębiorstw jako cele podstawowe należy rozpatrywać wszystkie trzy cele, nie tylko te przynoszące zysk ekonomiczny. Pomiar realizacji tych celów stanowi podstawę oceny dokonań jednostki gospodarczej oraz realizacji założeń zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstwa. Obecnie kluczowe staje się szersze podejście do wartości przedsiębiorstwa, rozpatrywanego w aspektach zrównoważonego i trwałego rozwoju. Sukces wdrożenia strategii zrównoważonej będzie zależał od dojrzałości procesowej organizacji, systemu informacyjnego oraz systemu rachunkowości danego podmiotu, w tym prowadzeniu strategicznej rachunkowości zarządczej[19].

Zgodzić się należy z W. Baran[20], że „(...) dążenie do osiągania celów w ramach zrównoważonego rozwoju wymaga obydwu cech właściwych systemowi informacyjnemu rachunkowości – elastycznego i interdyscyplinarnego podejścia. Ich obecność zapewnia trwały rozwój społeczeństw z zachowaniem zasobów naturalnych oraz z zatrzymaniem nieracjonalnej ich eksploatacji, zaś w dziedzinie edukacji sprzyja zaspokojeniu aspiracji rozwojowych obecnego pokolenia, bez ryzyka ograniczania realizacji tych samych dążeń następnym pokoleniom (...)". System ten gromadzi informacje o działaniach i dokonaniach jednostki oraz o generowanych kosztach działalności zrównoważonej.

Nowoczesne, zrównoważone zarządzanie strategiczne obejmuje ciągłe podejmowanie decyzji w zakresie formułowania celów oraz realizowania dokonań przedsiębiorstwa. Każda jednostka gospodarcza funkcjonuje w różnych obszarach działania, realizując jednocześnie strategię globalną, strategię poszczególnych obszarów działalności czy strategię na poziomie funkcjonalnym. Zrównoważone zarządzanie strategiczne to korelacja wielu różnych tematów, paradoksów oraz perspektyw w obszarze strategii przedsiębiorstwa, co przedstawiono w tabeli 1.4.

---

[19] A. Szeptuch, *Zrównoważone zarządzanie strategiczne na przykładzie organizacji ochrony zdrowia*, Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstwa, 8, 2015, s. 68–83; K. Janasz i in., *op. cit.*, s. 18.

[20] W. Baran, *Rachunkowość w realizacji potrzeb ekonomiczno-społecznych w aspekcie koncepcji zrównoważonego rozwoju. Doświadczenia z projektów szkoleniowych w systemie ochrony zdrowia*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, 3 (997), 2022, s. 53–71.

Tabela 1.4. Korelacja różnych tematów, paradoksów oraz perspektyw w obszarze strategii przedsiębiorstwa – zrównoważone zarządzanie

Tematy	Paradoksy	Perspektywy	Zrównoważone zarządzanie strategiczne Poziom ekonomiczny, ekologiczny oraz społeczny – dylematy
1	2	3	4
Myślenie strategiczne	Logika kontra kreatywność	Rozumowanie racjonalne kontra rozumowanie twórcze	Myślenie o zaspokajaniu potrzeb interesariuszy, potrzeby finansowe przedsiębiorstwa, potrzeby pozafinansowe interesariuszy wewnętrznych oraz zewnętrznych
Formułowanie strategii	Rozmyślność kontra samorzutność	Planowanie strategiczne kontra strategiczna stopniowość	– planowanie strategiczne na poziomie ogólnym, dotyczące produkcji czy świadczenia usług – stopniowe realizowanie celów (od ogółu: zysk, do szczegółu) – założenia co do realizacji nowych dokonań na nowych płaszczyznach
Zmiana strategiczna	Rewolucja kontra ewolucja	Odnowa skokowa kontra odnowa stopniowa	– nowe cele – stałe cele – badanie opinii interesariuszy – określanie nowych potrzeb
Strategia na poziomie obszaru działalności	Rynki kontra zasoby	Egzogeniczność kontra endogeniczność	Dostęp do nowych rynków oraz zasobów, wybory, możliwości finansowe, jakość lub jej brak po obniżonej cenie, zróżnicowane zasoby środowiskowe
Strategia na poziomie korporacji	Refleks kontra zasoby	Organizacja portfelowa kontra organizacja zintegrowana	Zarządzanie na poziomie makro, zintegrowane oprogramowania, analizy, sprawozdania, rozliczenia. Strategia na poziomie makro obejmująca aspekty finansowe, środowiskowe oraz społeczne
Strategia na poziomie sieci	Rywalizacja kontra współpraca	Organizacja osobna kontra organizacja uwikłana	Prawo i praworządność, zależności sieciowe pomiędzy jednostkami, niestabilność stanowisk, powiązania polityczne, rywalizacja na poziomie makro, współpraca na poziomie mikro

1	2	3	4
Kontekst branżowy	Podporządkowanie kontra wolny wybór	Dynamika branżowa kontra przywództwo branżowe	Autorytarne zarządzanie, niewłaściwy wybór celów (ograniczenia finansowe), brak konkurencji lub znacząca konkurencyjność, monopol, windowanie cen
Kontekst organizacyjny	Kontrola kontra chaos	Przywództwo organizacyjne kontra dynamika organizacyjna	Cechy przywódcze, poziom organizacji pracy oraz osiągnięć, wybór celów, kompetencje i umiejętności decydentów lub ich brak
Kontekst międzynarodowy	Globalizacja kontra regionalizacja	Globalna konwergencja kontra międzynarodowa różnorodność	– cele społeczne, lokalnie – cele środowiskowe, zasoby w regionie – procesowe dążenie do realizacji celów różnych grup interesariuszy – zbieżność oraz rozbieżność celów – finansowe i pozafinansowe dokonania na poziomie globalnym oraz regionalnym
Cel istnienia organizacji	Zyskowność kontra odpowiedzialność	Wartość dla akcjonariuszy a wartość dla interesariuszy	– odpowiedzialność za zyski, przychody, koszty – odpowiedzialność korporacyjna (środowiskowa i społeczna) – brak możliwości ogólnego zadowolenia wszystkich grup interesariuszy – słuszne cele – różnie pojmowane pojęcie wartości

Źródło: opracowanie własne na podstawie: K. Janasz, W. Janasz, K. Kozioł, K. Szopik-Depczyńska, *Zarządzanie strategiczne. Koncepcje. Metody. Strategie*, Difin, Warszawa 2010, s. 87.

Należy mieć na uwadze, że nowoczesne, zrównoważone zarządzanie strategiczne przedsiębiorstwem polega na[21]:

1) wyborze dziedzin działalności gospodarczej, w których jednostka gospodarcza chce uczestniczyć, z włączeniem rynku globalnego,
2) ustaleniu tych dziedzin, którymi przedsiębiorstwo nie jest zainteresowane,
3) określeniu zasobów, ich dostępności i alokacji pomiędzy poszczególne rodzaje działalności, z uwzględnieniem rynku globalnego oraz krajowego i zgodnie z zasadą gospodarki zrównoważonej,
4) skoncentrowaniu zasobów i umiejętności rozwoju już posiadanych oraz nowych rynków, produktów, usług i kapitałów,
5) ograniczaniu ryzyka działania i zwiększaniu szans wykorzystania swoich przewag konkurencyjnych,
6) budowaniu samoświadomości w zakresie społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa oraz prowadzeniu zrównoważonej działalności gospodarczej z uwzględnieniem potrzeb przyszłych pokoleń – ujęcie długoterminowe.

Nowoczesne i zrównoważone zarządzanie przedsiębiorstwem obejmuje określone elementy i obszary działalności, którymi należy zarządzać, co zaprezentowano na schemacie 1.3.

Schemat 1.3. Elementy i obszary działalności, którymi należy zarządzać z perspektywy nowoczesnego i zrównoważonego poziomu przedsiębiorstw



Źródło: opracowanie własne na podstawie: K. Janasz, W. Janasz, K. Kozioł, K. Szopik-Depczyńska, *Zarządzanie strategiczne. Koncepcje. Metody. Strategie*, Difin, Warszawa 2010, s. 87.

Perspektywy nowoczesnego i zrównoważonego poziomu przedsiębiorstw cechują się strategicznym myśleniem i organizacją działań zrównoważonych i obejmują między innymi[22]:

– myślenie alternatywne przez kompleksowe dostrzeganie związków między różnego rodzaju środowiskami działania i obszarami realizacji procesów,

[21] A. Pluta, *op. cit.*, s. 186.

[22] *Ibidem*, s. 215.

a na tej podstawie przedsiębiorstwo formułuje równoważne warianty rozwiązań i kryteria wyboru,
- myślenie wariantowe z uwzględnianiem specyfiki zachowań strategicznych w poszczególnych obszarach działalności jednostki gospodarczej: ekonomicznym, społecznym, ekologicznym (finansowym i pozafinansowym), a także dobór metod, instrumentów, zasad i technik postępowania zrównoważonego,
- myślenie przyczynowo-skutkowe przez pełne, nowoczesne podejście do badania skutków działania oraz podejmowanie najwłaściwszych decyzji, zgodnie z koncepcją zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstw w perspektywie długoterminowej.

Współcześnie podejmuje się często nie tylko zagadnienie zasad gospodarowania zasobami ekonomicznymi, ale również zasad regulujących relacje między różnymi formami kapitału w kontekście zachowania ich trwałości w czasie. Daje to możliwość zbadania rodzajów i zakresu występującej między nimi substytucyjności i/lub komplementarności, co w następstwie umożliwia określenie reguł postępowania z kapitałem naturalnym w relacji do pozostałych form kapitału. Ta trwałość utrzymania zasobów różnych form kapitału, a zwłaszcza składników kapitału naturalnego, daje się interpretować zgodnie z czterema ujęciami. Określa się je mianem słabej, wrażliwej, silnej i restrykcyjnej zasady trwałości[23]. Te zasady trwałości odnoszą się do zrównoważonego zarządzania strategicznego przedsiębiorstwem i najwyraźniej są dostrzegane w procesie strategicznym zarządzania organizacją.

1.3. Proces strategiczny

Proces strategiczny w zarządzaniu jest rozpatrywany przez funkcje zarządzania: planowanie i podejmowanie decyzji, organizowanie, przewodzenie i kontrolowanie. Proces strategiczny obejmuje określanie trybu działania, koordynowanie działalności i zasobów, zarządzanie ludźmi, obserwowanie i ocenę działalności organizacji[24].

Działania przedsiębiorstwa to zbiór różnych celów cząstkowych, składających się na jeden proces. Cele te zazwyczaj są ekonomiczne (zysk), ilościowe, jakościowe i rozwojowe. Każde przedsiębiorstwo dąży do[25]:

---

[23] S. Czaja, *Strategia zrównoważonego i trwałego rozwoju a rola uzdrowisk w jej realizacji (na przykładzie Dolnego Śląska)*, [w:] *Innowacje a dobrostan społeczeństwa, gospodarki i przedsiębiorstw: próba pomiaru*, Oficyna Wydawnicza Politechniki Wrocławskiej, Wrocław 2019, s. 171–180.

[24] R.W. Griffin, *Podstawy zarządzania organizacjami*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1999, s. 61.

[25] A. Zelek, *Zarządzanie strategiczne. Diagnozy, decyzje, strategie*, Wydawnictwo Zachodniopomorskiej Szkoły Biznesu, Szczecin 2000, s. 24–25.

– przetrwania w długim okresie,
– dostarczania produktów lub usług (konkurencyjność),
– wzrostu i rozwoju gospodarczego,
– potęgi,
– efektywności i skuteczności ekonomicznej,
– zachowania minimum rentowności,
– zaspokajania wszystkich potrzeb interesariuszy,
– czasem do równoważenia potrzeb.

Formułowanie strategii obejmuje wskazywanie celów organizacji, analizę otoczenia, analizę organizacji, wzajemne dopasowania organizacji i otoczenia, metody i instrumenty wspierające proces zrównoważenia strategicznego.

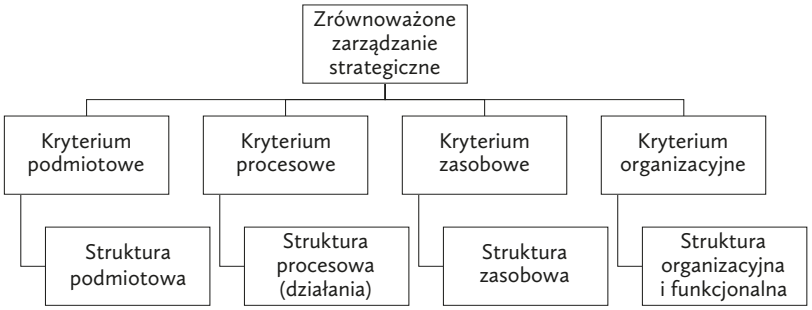
Zarządzanie strategiczne opiera się często na analizie PEST. Obejmuje ona generalną segmentację otoczenia, ponieważ określa podstawowe jego strefy, czyli obszary, które w istotny sposób oddziałują na prosperowanie przedsiębiorstwa. To otoczenie, czasem burzliwe, turbulentne, niestabilne, o wysokim stopniu ryzyka, może zaburzać proces działalności gospodarczej oraz determinować prowadzenie działalności gospodarczej bez uwzględniania społecznej odpowiedzialności.

Proces myślenia i zarządzania strategicznego jest związany z indywidualnymi cechami i predyspozycjami intelektualnymi decydentów oraz uwarunkowaniami, w jakich funkcjonują. Myślenie i zrównoważone zarządzanie strategiczne jest również traktowane jako proces intuicyjny, twórczy. W całości myślenie strategiczne często jest kojarzone z innowacyjnością, elastycznością i nieszablonowym podejściem do formułowania wizji i celów. Stanowi ono nieodłączny i ważny element przywództwa strategicznego[26]. Przywództwo strategiczne to zdolność lidera do wpływania na inne osoby, aby wspólnie realizować długoterminowe cele organizacji. Liderzy strategiczni mają wyjątkową umiejętność przekładania wizji na rzeczywistość, motywując i inspirując innych do działania. To ludzie o nieprzeciętnych kompetencjach i umiejętnościach, często wizjonerzy. Swoje decyzje często opierają na współpracy z wieloma grupami interesariuszy przedsiębiorstwa.

System zarządzania strategicznego można rozpatrywać jako pewien proces, składający się z wielu działań. Kryterium zakresowe tego procesu przedstawiono na schemacie 1.4.

[26] J.M. Lichtarski, K. Piórkowska, A. Witek-Crabb, *Jak myślą stratedzy? O zbieżnych i rozbieżnych orientacjach w myśleniu strategicznym*, Organizacja i Kierowanie, 1(190), 2022.

Schemat 1.4. Kryterium zakresowe systemu zarządzania strategicznego



Źródło: opracowanie własne na podstawie: A. Hamrol, W. Mantura, *Zarządzanie jakością. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa–Poznań 1999, s. 83.

W obszarze struktury podmiotowej można wyróżnić między innymi zrównoważone zarządzanie: stanowiskami pracy, wydziałami i komórkami, zakładami lub biurami, przedsiębiorstwem jako całością. Struktura procesowa to natomiast zarządzanie:

- zaopatrzeniem,
- sprzedażą,
- produkcją,
- naprawami,
- rozwojem,
- marketingiem i reklamą.

Kryterium zasobowe, obejmujące strukturę zasobową, obejmuje zrównoważone kierowanie i organizowanie zarządzania finansami oraz kadrami, produktami i zapasami, środkami trwałymi. Kryterium organizacyjne to przede wszystkim zarządzanie informacją.

Proces strategiczny może być również definiowany przez określone cechy współuczestniczące w zarządzaniu, czyli marketing, produkcję, badania i rozwój, finanse, personel i organizację. Zarządzanie procesowe w zakresie marketingu obejmuje gminę produktów, ich jakość i ilość, a także planowanie udziału w rynku. W obszarze produkcji za najważniejsze procesy uznaje się dbałość o jakość produktów, okres wytwarzania, koszty produkcji, w tym badań analitycznych jakości, technologie i dostępny park maszynowy. Badania i rozwój to przede wszystkim zrównoważone inwestowanie, innowacyjność oraz dostęp do potencjału badawczego, nowej wiedzy i ludzi nauki. Obszar zrównoważonych finansów charakteryzuje się procesowym podejściem do rentowności kapitału i sprzedaży. To również określanie dźwigni finansowej i płynności finansowej oraz poziomu zapasów. Personel to:

- talenty,
- zdolność przyciągania,

– zdolność utrzymania personelu,
– personel o odpowiednich umiejętnościach i kompetencjach, zdolny, kreatywny i twórczy.

Organizacja zrównoważona obejmuje procesy, działania, zadania, strategię, charakteryzując się elastycznością w podejściu do zmian.

W zrównoważonym zarządzaniu strategicznym przedsiębiorstwem uwzględnia się determinanty działania w celu osiągnięcia określonych zamierzeń. Bada się siłę finansową przedsiębiorstwa, jego zdolność konkurencyjną i atrakcyjność sektora oraz stabilność sektorów, w których firma prowadzi działalność gospodarczą. Proces strategiczny obejmuje: koncentrację, integrację, reorganizację, zawężenie pola działania, dywersyfikację i likwidację.

1.4. Etapy i procedury zarządzania strategicznego w ujęciu behawioralnym

Procedura zarządzania strategicznego obejmuje proces ułożenia przedsiębiorstwa, czyli jego różnych elementów, w ramach ogólnego skutecznego projektu. Specjalizacja stanowisk pracy oraz rozpiętość zarządzania należą do typowych elementów konstrukcyjnych struktury organizacyjnej. Projekt organizacji jest środkiem wdrażania strategii i realizacji planów osiągania celów organizacji.

Procedury zarządzania strategicznego mogą się opierać na dwóch podstawowych modelach organizacyjnych[27]:

– biurokratycznym,
– behawioralnym.

Biurokratyczna procedura zarządzania jest logiczna, racjonalna i sprawna i wykazuje pięć podstawowych cech[28]:

1. Organizacja powinna przyjąć wyraźny podział pracy, a każde stanowisko powinno być zajęte przez eksperta.
2. Organizacja powinna stworzyć spójny zestaw zasad w celu zapewnienia jednolitego wykonywania zasad.
3. Organizacja powinna ustalić hierarchię stanowisk dla urzędników, tworzącą linie podporządkowania od góry do samego dołu organizacji.

---

[27] R.W. Griffin, *op. cit.*, s. 362–363; B. Barczak, *Modele sieci organizacyjnych – propozycja typologii*, Zeszyty Naukowe Małopolskiej Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Tarnowie, 44(4), 2019, s. 81–94.

[28] K. Świderski, *Biurokratyczne załatwianie spraw*, Studia Prawa Publicznego, 1(33), 2021, s. 35–53; R.W. Griffin, *op. cit.*, s. 362–363.

4. Menadżerowie powinni prowadzić podmiot w sposób bezosobowy i utrzymywać odpowiedni dystans z podwładnymi.
5. Przyjmowanie pracowników i awansowanie w organizacji powinno być oparte na technicznej wiedzy fachowej, a pracownicy powinni być chronieni przed arbitralnym zwolnieniem.

Behawioralny model organizacyjny obejmuje procesy: przywództwa, motywacji, komunikacji, interakcji, decyzyjny, ustalania celów, kontroli i końcowych wyników. Szczegółową charakterystykę tego modelu przedstawiono w tabeli 1.5.

Tabela 1.5. Szczegółowa charakterystyka behawioralnego modelu organizacyjnego w procesie zarządzania strategicznego

Proces	Behawioralny model organizacyjny	
	nazwa procesu	charakterystyka
1	2	3
1.	przywództwo	– zaufanie pomiędzy zwierzchnikami i podwładnymi – podwładni swobodnie omawiają problemy pracy ze swoimi przełożonymi – przełożeni zasięgają opinii i czerpią z pomysłów pracowników – subiektywizm ocen i poglądów
2.	motywacja	– wykorzystywane są metody i narzędzia uczestnictwa stron w procesie zarządzania – postawy wobec jednostki gospodarczej i jej celów są przychylne
3.	komunikacja	– swobodny przepływ informacji w jednostce gospodarczej – dokładna i stała informacja – ogólny dostęp do informacji dostarczanej na czas
4.	interakcja	– proces otwarty i szeroki – podwładni i przełożeni determinują cele organizacji – zasoby ludzkie dokonują wyboru metod i narzędzi pracy oraz działania komórek organizacyjnych
5.	decyzja	– proces dokonuje się na wszystkich szczeblach przez procesy grupowe – decentralizacja – ośrodki odpowiedzialności
6.	ustalanie celów	– grupowe współzawodnictwo, współudział – samokontrola – odpowiedzialne rozwiązywanie problemów – cele mierzalne
7.	kontrola	– proces rozproszony w całej organizacji – kontrola okresowa, wyrywkowa – ośrodki odpowiedzialności – analizy i nowoczesne metody kontroli

1	2	3
8.	wyniki końcowe	– aktywność – zaangażowanie – rozwój – inwestycje

Źródło: opracowanie własne na podstawie: A. Solek, *Behawioralne podejście do funkcjonowania przedsiębiorstw*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, 953(05), 2016, s. 5–20; R.W. Griffin, *Podstawy zarządzania organizacjami*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1999, s. 362–363.

Współcześnie coraz częściej podejmowany jest temat behawioryzmu. W celach organizacyjno-porządkowych naukę dzieli się na dziedziny, dyscypliny, specjalności oraz specjalizacje. Zagadnienia gospodarcze, w tym problematyka zarządzania strategicznego, dotyczą zagadnień zarówno teoretycznych, jak i praktycznych. Zarzadzanie strategiczne definiowane jest przede wszystkim z perspektywy zasobowej. Zarządzanie strategiczne zajmuje się alokacją i koordynacją wykorzystywania zasobów. Jak słusznie podkreśla N. Artienwicz: „(...) bliskie związki psychologii z zarządzaniem są z natury interdyscyplinarne, gdyż widzą świat wieloaspektowo. Interdyscyplinarne podejście do zarządzania widoczne jest poprzez korzystanie nie tylko z osiągnięć psychologii, ale również socjologii, medycyny czy filozofii pracy (...)”[29].

Behawioralny model organizacyjny w procesie zarzadzania strategicznego koreluje z przedmiotem badań psychologii, czyli ze zjawiskami psychicznymi, zachowaniem się jednostki oraz życiem wewnętrznym. Mając na uwadze różne podejścia do tych zagadnień, można wyróżnić pięć głównych podejść (nurtów) w organizacji zarządzania przedsiębiorstwem[30]:

1) filozoficzne – które poszukuje metod opisu i wyjaśnienia funkcji psychicznych w biologii, anatomii i fizjologii człowieka;
2) psychodynamiczne – oparte na psychoanalizie – skupia się na badaniu roli motywacji człowieka i jego wcześniejszych doświadczeń w kształtowaniu osobowości, podkreśla wagę nieświadomej psychiki;
3) behawiorystyczne – określane jako teoria uczenia się – zakłada, że człowiek kształtowany jest przez swoje interakcje z otoczeniem, gdzie uczenie się i doświadczenie determinuje to, jakim człowiekiem się staje;

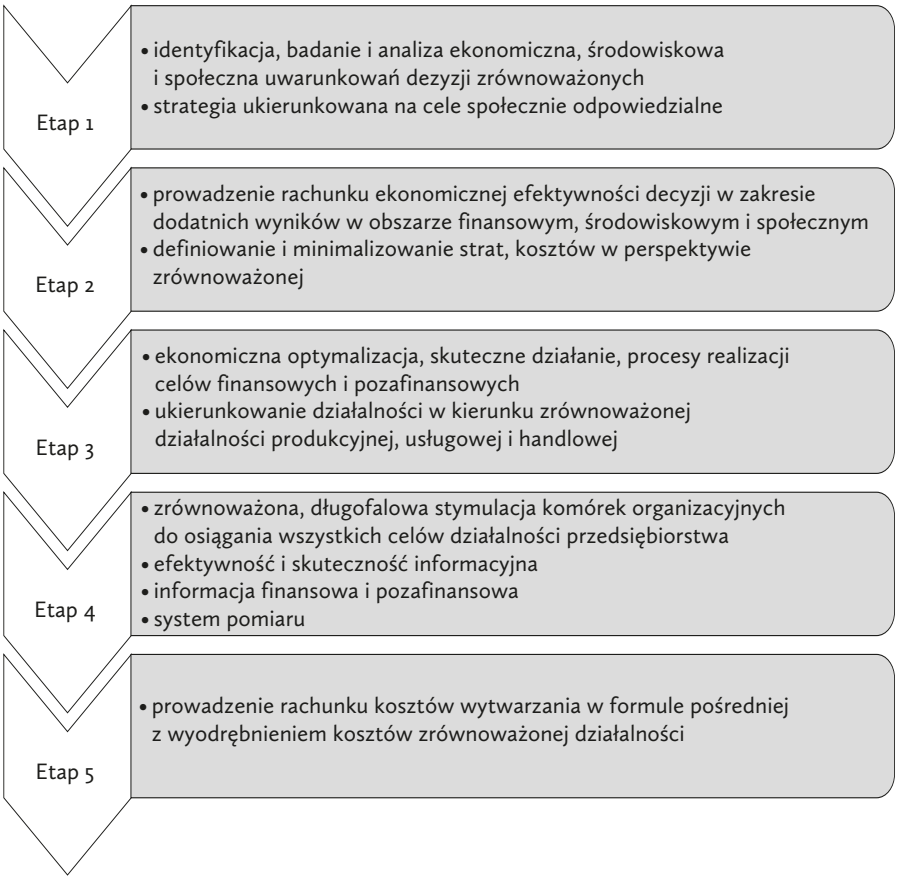
[29] N. Artienwicz, *Rachunkowość behawioralna*, CeDeWu, Warszawa 2018, s. 17.

[30] K. Machaczka, *Ewolucja paradygmatów organizacji jako element zmiany praktyki zarządzania w wymiarze strategii przedsiębiorstwa*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, 277, 2013, s. 24–32; N. Artienwicz, *op. cit.*, s. 19.

4) poznawcze – zakłada, że aby w pełni zrozumieć zachowanie człowieka, należy zbadać to, co dzieje się w jego wnętrzu; bada się percepcję, myślenie, rozwiązywanie problemów, procesy językowe i pamięć;
5) humanistyczne – opiera się na wizji człowieka jako wolnego, bogatego w możliwości rozwoju i samorealizacji.

To człowiek jest kluczem zarządzania strategicznego.

Schemat 1.5. Etapy i procedury zarządzania strategicznego z uwzględnieniem koncepcji zrównoważonego rozwoju



Źródło: opracowanie własne na podstawie: A. Hamrol, W. Mantura, *Zarządzanie jakością. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa–Poznań 1999, s. 154.

Etapy i procedury zarządzania strategicznego z uwzględnieniem koncepcji zrównoważonego rozwoju należy rozpatrywać jako strategie ekonomiczną, ekologiczną i społeczną, a etapy tej strategii przedstawiono na schemacie 1.5.

Proces czynnościowy formułowania zrównoważonego zarządzania strategicznego można podzielić na pięć podstawowych etapów[31]:

1) etap 1 – poziom aspiracji, polega na formalizacji misji, wizji i zrównoważonych celów działania,
2) etap 2 – diagnostyczny, analityczny – w ramach którego podejmuje się analizę zewnętrznych oraz wewnętrznych warunków działania i realizacji określonych zamierzeń,
3) etap 3 – formułowanie zrównoważonej strategii, polega na wyborze najlepszego programu z dostępnych wariantów (opcji) strategicznych – to prognozowanie przyszłości,
4) etap 4 – realizacji, wdrożenie strategii zrównoważonej przez cele taktyczne i działania operacyjne,
5) etap 5 – kontrola i korekta, reakcja na zmiany, niwelowanie ryzyka.

1.5. Informacja, użytkownicy informacji oraz ich potrzeby informacyjne

Warunkiem koniecznym do podejmowania trafnych decyzji ekonomicznych jest dostęp do kompleksowych oraz rzetelnych informacji gospodarczych[32]. Użyteczna informacja jest dokładna, aktualna, kompletna i odpowiednia. Charakteryzuje ją: neutralność, istotność, wiarygodność oraz porównywalność. W ramach informacji można wyróżnić informację ekonomiczną, która obejmuje zjawiska i procesy zachodzące w gospodarce. W ramach informacji ekonomicznych można wyróżnić informacje finansowe oraz niefinansowe[33], a ich miejsce w informacji ekonomicznej przedstawiono na schemacie 1.6. Informacjami ekonomicznymi są zainteresowani użytkownicy informacji, czyli interesariusze jednostek gospodarczych.

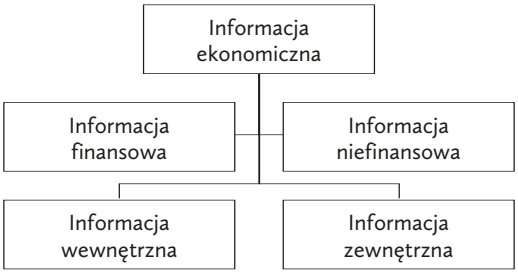
---

[31] A. Zelek, *op. cit.*, s. 18–19.

[32] E. Grabowska-Kaczmarczyk, H. Janulek, A. Mazurczak-Mąka, M. Turek-Radwan, P. Zieniuk, *Wartość informacyjna sprawozdania biegłego rewidenta*, Difin, Warszawa 2023, s. 15.

[33] E. Maćkowiak, L. Poniatowska, *Determinanty użyteczności raportów finansowych w kontekście grup użytkowników informacji finansowych*, CeDeWu, Warszawa 2021, s. 12–14.

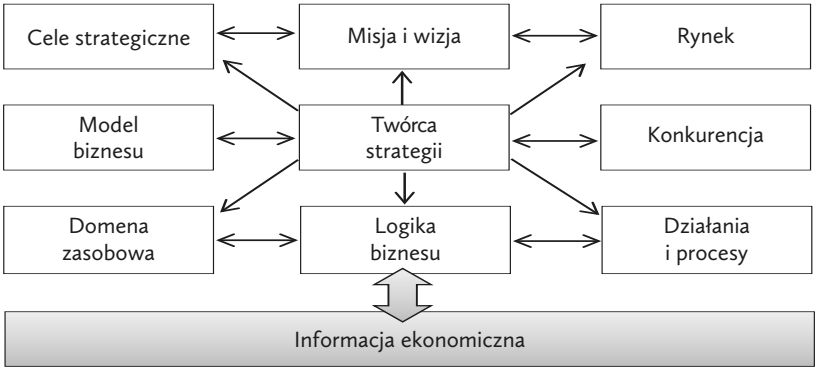
Schemat 1.6. Miejsce informacji finansowej i niefinansowej w informacji ekonomicznej



Źródło: opracowanie własne.

Organizacja jest postrzegana jako całość złożona z systemów, które bardzo silnie związane są z otoczeniem wewnętrznym oraz zewnętrznym. Holistyczne ujęcie informacji ekonomicznej w tym systemie przedstawiono na schemacie 1.7.

Schemat 1.7. Ujęcie informacji ekonomicznej w strategii przedsiębiorstwa



Źródło: opracowanie własne na podstawie: B. Dratwińska-Kania, A. Ferens, A. Szewieczek, *Raportowanie zintegrowane o modelu biznesu*, CeDeWu, Warszawa 2021, s. 15.

Informacje finansowe oraz niefinansowe generowane są przez system rachunkowości. System rachunkowości opiera się na idei kwantyfikacji wartości przejawów życia społecznego, umożliwiając nie tylko wycenę różnorodnych zasobów przedsiębiorstw, ale także pomiar efektów prowadzonej działalności i dostarczanie informacji o poszczególnych jednostkach[34]. Informacje te mogą być różnie klasyfikowane. Przykładową klasyfikację zaprezentowano w tabeli 1.6.

[34] A. Staszel, P. Zieniuk, *Badanie wartości szacunkowych w praktyce rewizji finansowej*, Difin, Warszawa 2023, s. 9.

Tabela 1.6. Klasyfikacja informacji

Lp.	Rodzaje informacji	Charakterystyka informacji	
		typ wypowiedzi	zakres wypowiedzi
1.	**Faktyczne, rzeczywiste**	opis stanu istniejącego, jak jest	rzeczywistość, przeszłość, dane historyczne
2.	**Prognostyczne**	opis stanu przyszłego, jak będzie	przyszłość, informacja strategiczna, prognozy
3.	**Eksploracyjne**	dlaczego tak jest	przyczyny relacji, zachowań
4.	**Koniunkcyjne**	można, może być	możliwości
5.	**Normatywne**	powinno być	cele, normy, prawo
6.	**Logiczne**	musi być	konieczność, warunki
7.	**Eksplicytne**	różne	definicje, regulacje
8.	**Instrumentalne**	różne	relacje metodologiczne, narzędzia

Źródło: opracowanie własne na podstawie: B. Dratwińska-Kania, A. Ferens, A. Szewieczek, *Raportowanie zintegrowane o modelu biznesu*, CeDeWu, Warszawa 2021, s. 18.

Rachunkowość to szczególny system informacyjny, międzynarodowy język biznesu, system pomiaru, wyceny, ewidencji i kontroli. Funkcja użyteczności użytkownika informacji odzwierciedla kombinację jego własnych potrzeb, a asymetria informacji lub jej brak powodują, że jeden interesariusz jest lepiej poinformowany niż drugi, co pozwala mu podejmować trafniejsze decyzje[35]. J.A. Christensen i J.S. Demski wyróżniają dwa podstawowe zadania rachunkowości[36]:

1) pomiar, mierzenie wartości,
2) dostarczanie informacji.

Przydatność informacji tworzonych w systemie rachunkowości zależy w dużym stopniu od sposobów jej identyfikowania, pomiaru i prezentacji użytkownikom informacji. Użytkowników informacji można podzielić według różnych klasyfikacji, najczęściej na interesariuszy wewnętrznych oraz zewnętrznych. Interesariuszy

[35] J.E. Butterworth, *The Accounting System as an Information Function*, Journal of Accounting Research, 1972, s. 1–27; J. Pawłowski, *Rachunkowość instrumentów finansowych wobec potrzeb informacyjnych inwestorów*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu, Toruń 2019, s. 10, 223.

[36] J.A. Christensen, J.S. Demski, *Accounting theory: an information content perspective*, McGraw-Hill, New York 2003, s. 4–5, za: R. Mattessich, *Two hundred years of Accounting Research, An international survey of personalities, ideas and publications*, Routledge Tailor & Francis Group, New York 2003.

można również podzielić na cztery podstawowe grupy[37]: właściciele, państwo, rynek dostaw i zbytu oraz pracownicy. Inna klasyfikacja interesariuszy wyróżnia grupę podstawowych i drugorzędnych interesariuszy społecznych i pozaspołecznych, co przedstawiono w tabeli 1.7.

Tabela 1.7. Grupy interesariuszy przedsiębiorstwa

Grupy interesariuszy (użytkowników informacji)	Interesariusze społeczni	Interesariusze pozaspołeczni
Interesariusze podstawowi	– społeczności lokalne, krajowe, międzynarodowe – dostawcy i partnerzy handlowi – klienci – inwestorzy – pracownicy – kierownictwo – pożyczkodawcy	– środowisko naturalne – inne gatunki – przyszłe pokolenia
Interesariusze drugorzędni	– rząd – społeczeństwo – regulatorzy i nadzorcy rynkowi – organizacje handlowe – konkurenci – społeczne grupy nacisku – związki zawodowe – media i komentatorzy – liderzy opinii, ośrodki badawcze i naukowe – instytucje pozarządowe – organizacje środowiskowe	– ekologiczne grupy nacisku – obrońcy praw zwierząt

Źródło: M. Remlein, *Społecznie odpowiedzialne inwestycje w sprawozdawczości przedsiębiorstw*, Wydawnictwo UEP, Poznań 2019, s. 34.

Inny podział interesariuszy to interesariusze:

1) rynkowi (pracownicy, klienci, konkurenci, dostawcy),
2) pozarynkowi (społeczeństwo, instytucje samorządowe i rządowe, media).

Analizując poszczególne grupy użytkowników informacji, należy zwrócić uwagę na fakt, że mimo iż wszyscy są zainteresowani wynikami finansowymi przedsiębiorstwa, to jednak każda grupa ma inne oczekiwania. Zestawienie celów, oczekiwań oraz wpływ na przedsiębiorstwo poszczególnych grup interesariuszy zaprezentowano w tabeli 1.8.

[37] E. Maćkowiak, L. Poniatowska, *op. cit.*, s. 22.

Tabela 1.8. Użytkownicy informacji oraz ich potrzeby informacyjne – poziom ogólny

Użytkownicy informacji	Oczekiwania/korzyści	Wpływ na przedsiębiorstwo
1	2	3
Właściciele	atrakcyjna inwestycja, wzrost wartości jednostki, dywidendy, świadczenia i korzyści pośrednie, władza i prestiż	nie ingerują w sprawy prowadzenia przedsiębiorstwa, lecz czerpią dochody ze swoich akcji lub udziałów
Rada Nadzorcza	bezpieczeństwo i rozwój jednostki gospodarczej, dbanie o spełnianie norm prawnych, odpowiedzialne zarządzanie, wynagrodzenia, prestiż	wywiera wpływ na przedsiębiorstwo dzięki prawu do głosowania
Zarząd/ menadżerowie	osobisty sukces zawodowy, wysokie wynagrodzenia, udziały w zyskach, wzrost wartości akcji, premie i inne świadczenia, status zawodowy i społeczny	dokonują wyboru najlepszych metod i narzędzi zarządzania, kierując przedsiębiorstwem
Pracownicy	jakość życia i sukces zawodowy, wysokie dochody, stabilność, zatrudnienie, możliwość podnoszenia kwalifikacji zawodowych	są odpowiedzialni za wykonywanie zadań i wdrażanie nowych projektów, tworzą zespoły, tworzą wartość organizacji
Inwestorzy	atrakcyjna inwestycja, świadczenia i korzyści, zwrot kapitału	dostarczają kapitał, generując tym samym nowe inwestycje
Kredytodawcy/ pożyczkodawcy	atrakcyjna inwestycja, zwrot pożyczonego kapitału wraz z odsetkami, bezpieczeństwo, władza	dostarczają kapitał, przyczyniając się tym samym do rozwoju przedsiębiorstwa oraz jego konkurencyjności
Klienci/odbiorcy	zaspokajanie potrzeb, dobra i korzystna współpraca, bezpieczeństwo i stabilność dostaw, dobre jakościowo wyroby i usługi, fachowa obsługa, doradztwo	ich rola polega na wymianie środków pieniężnych na wyroby lub usługi podmiotu; pod nazwą klient/ odbiorca kryją się różne instytucje i organizacje, np. osoby fizyczne, firmy, szkoły, dystrybutorzy, szpitale, organizacje non-profit
Dostawcy	przetworzenie i rozwój, korzystna współpraca, przyrost własności własnego przedsiębiorstwa	zaopatrują przedsiębiorstwo w materiały, surowce, a także inne usługi

1	2	3
Konkurenci	konkurowanie z poszanowaniem zasad moralnych i etyki zawodowej	konkurencja korzystnie wpływa na rozwój przedsiębiorstwa, motywując je do rozszerzania swojej działalności, a także uzyskiwania lepszych efektów i dążenia do ekspansji na nowe rynki
Społeczeństwo	sprawiedliwość i rozwój, tworzenie i utrzymywanie miejsc pracy, wysokie dochody, wspieranie oświaty, kultury	dostawca pracy, siła robocza, dostawca wiedzy, umiejętności oraz kompetencji
Analitycy i agencje ratingowe	przygotowanie opinii o jednostce w kontekście inwestycyjnym, charakter informacyjny dla społeczeństwa oraz określonych grup o sytuacji podmiotu i jego bezpieczeństwie	dostawca informacji
Ekolodzy	zrównoważony rozwój i społeczna odpowiedzialność biznesu, dbałość o ekosystem, monitorowanie bezpośredniego wpływu działań przedsiębiorstwa na środowisko naturalne i otoczenie społeczne	strażnicy działalności gospodarczej
Państwo/władze państwowe	dobrobyt, stabilizacja systemu finansowego, wysokie dochody, polityka podatkowa, opłaty środowiskowe, tworzenie i utrzymywanie miejsc pracy	kontrola działania przedsiębiorstwa w celu ochrony interesu publicznego i zapewnienie przestrzegania zasad wolnego rynku

Źródło: opracowanie własne na podstawie: E. Maćkowiak, L. Poniatowska, *Determinanty użyteczności raportów finansowych w kontekście grup użytkowników informacji finansowych*, CeDeWu, Warszawa 2021, s. 27.

W dobie globalizacji, pandemii oraz wojny na Ukrainie zdecydowanie zmieniły się oczekiwania użytkowników informacji, a od systemu rachunkowości zaczęto wymagać, że powinien on być źródłem wiarygodnych, transparentnych i porównywalnych informacji o działalności gospodarczej przedsiębiorstwa dla wszystkich grup interesariuszy, a przede wszystkim informować o wszystkich źródłach tworzenia wartości w jednostce gospodarczej[38]. Aby prawidłowo oszacować właściwy poziom informacji, należy ustalić trzy kwestie:

1) kto jest odbiorcą informacji,
2) jaki jest cel ujawniania informacji,
3) jakie informacje należy ujawniać.

[38] B. Bek-Gaik, A. Surowiec, *Informacje niefinansowe w sprawozdawczości organizacji*, CeDeWu, Warszawa 2022, s. 11.

Dopiero odpowiedzi na te trzy pytania pozwalają szacować potrzeby informacyjne użytkowników informacji, które są zróżnicowane, co przedstawiono w tabelach 1.9–1.10.

Tabela 1.9. Przykładowe potrzeby informacyjne klubu sportowego

Sektor publiczny	Grupy interesariuszy	Potrzeby informacyjne
Samorządowy lokalny Klub sportowy „GOL”	1) Właściciele	1) stan zdrowia zawodników 2) informacje na temat przebytej kariery swojego zawodnika 3) informacja na temat konkurencji w danej lidze 4) liczba sponsorów zainteresowanych klubem
	2) Zawodnicy	1) budżet klubu 2) plan treningowy 3) oczekiwania na dany sezon 4) infrastruktura klubu 5) dostęp do siłowni/odnowy biologicznej
	3) Zarząd klubu	1) budżet klubu 2) dostępność zawodników 3) jakość współpracy z mediami oraz sponsorami
	4) Dostawcy (sprzętu)	1) liczba zawodników 2) rodzaj sprzętu/odżywek 3) przeznaczenie
	5) Konkurenci (inne lokalne drużyny)	1) jakość posiadanych zawodników 2) wkład finansowy 3) plan drużyny na dany sezon
	6) Instytucje finansowe	1) sponsorzy: liga rozgrywkowa 2) spotkania rozgrywane na najwyższym szczeblu 3) liczba kibiców na meczu 4) spotkania rozgrywane w telewizji
	7) Instytucje rządowe	1) duma dla kraju 2) dofinansowanie/dotacje
	8) Społeczności lokalne (kibice)	1) liga rozgrywkowa 2) miejsce zajmowane w tabeli 3) chęć jednoczenia się z kibicami
	9) Media	1) media społecznościowe (Instagram, Facebook) 2) popularność zawodników 3) popularność drużyny na tle lokalnym

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 1.10. Przykładowe potrzeby informacyjne biura turystycznego

Sektor prywatny	Grupy interesariuszy	Potrzeby informacyjne
Przedsiębiorstwo usługowe (biuro podróży)	1) Właściciele	1) wykwalifikowany personel z wysoką kulturą osobistą 2) wycieczki odbywają się zgodnie z planem, według harmonogramu 3) klienci są zadowoleni ze świadczonych przez nas usług
	2) Pracownicy	1) dobre warunki pracy (wygodne biurko, dostarczone wszystkie niezbędne materiały, dobry sprzęt) 2) wypłaty bez opóźnień 3) ubezpieczenie zdrowotne 4) dobry zespół pracowników
	3) Klienci	1) cena równa się jakości produktu/usługi 2) wykwalifikowany personel z wysoką kulturą osobistą 3) wygodny transport 4) możliwość wyboru programu turystycznego indywidualnego oraz grupowego, zagranicznego oraz krajowego 5) ubezpieczenie turystyczne 6) zapoznanie z aktualnymi ofertami
	4) Partnerzy	1) korzystne warunki współpracy 2) przestrzeganie zawartych umów
	5) Konkurenci	1) być konkurencyjnym (porównanie cen, usług, obsługi) 2) wyróżnianie się na tle konkurencji (różnorodność kierunków, nowy/popularny kierunek)
	6) Banki	1) dobrze skonstruowany biznesplan 2) zdolność kredytowa i dobra historia w banku 3) ocena potencjału ekonomicznego firmy (firma nie zbankrutuje i będzie mogła wypłacić kredyt) 4) czy firma spełnia podstawowe warunki nadania kredytu
	7) Instytucje rządowe	1) biuro obowiązane odprowadzać składkę na rzecz TFG od każdego uczestnika imprezy turystycznej 2) opłata podatku do urzędu skarbowego
	8) Społeczności lokalne	1) zniżki dla grup zorganizowanych (wycieczki szkolne i objazdowe, pielgrzymki) 2) gotowy program wyjazdu oraz indywidualny program dla zorganizowanej grupy 3) zapoznanie z aktualnymi ofertami (np. zostawić plakat/broszurę w parafii albo szkole)

Źródło: opracowanie własne.

Informacja jest dzisiaj kluczowym zasobem każdej organizacji. Jest gromadzona, przetwarzana, poddawana analizie i kontroli w systemie rachunkowości przedsiębiorstwa. Prawidłowo realizowana funkcja informacyjna, jako nadrzędna funkcja rachunkowości, pozwala na wyodrębnienie w rachunkowości funkcji szczegółowych, takich jak funkcja[39]:

1) rejestracyjna,
2) sprawozdawcza,
3) analityczna,
4) motywacyjna,
5) rozliczeniowa,
6) kontrolna.

Informacje dostarczane przez system rachunkowości zapewniają realizację wszystkich funkcji rachunkowości, pod warunkiem że są odpowiedniej jakości. Cechy jakościowe informacji to: rzetelność, porównywalność, zwięzłość, aktualność. O jakości informacji stanowi również odpowiednie wyselekcjonowanie, prawdziwość, dostarczanie informacji w odpowiednim czasie i z odpowiednią częstotliwością. Do istotnych cech informacji można zaliczyć również[40]:

– realność,
– wartość poznawczą,
– operatywność,
– właściwe zaadresowanie,
– ekonomiczność.

Prawidłowo skonstruowany system rachunkowości stwarza możliwości generowania wielu informacji finansowych i niefinansowych. Na podstawie tych informacji organizacja rozlicza się z innymi podmiotami, z którymi w różny sposób jest powiązana. Przez system informacyjny rachunkowości oraz funkcje, jakie realizuje rachunkowość, otoczenie gospodarcze, społeczne i środowiskowe są dobrze poinformowane. Jednakże współcześnie obserwuje się spadek znaczenia informacji finansowych w wyjaśnianiu wartości organizacji, co prowadzi do uznania, że informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym są niewystarczające, żeby zaspokoić potrzeby informacyjne interesariuszy w zakresie oceny dokonań. Rosnące znaczenie sprawozdawczości niefinansowej wynika również z tendencji podmiotów do bycia społecznie odpowiedzialnymi. Użytkownicy informacji wymagają informacji na temat dokonań organizacji w dziedzinie ekologii, odpowiedzialności społecznej oraz etyki[41].

---

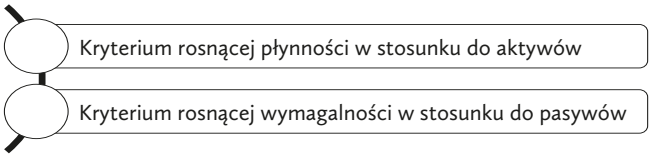
[39] Szerzej: *Podstawy rachunkowości*, red. W. Gos, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2021, s. 15–28.

[40] B. Sadowska, *Informacyjna funkcja rachunkowości*, Controlling. Rachunkowość Zarządcza i Finanse, 6/23, 2023.

[41] B. Bek-Gaik, A. Surowiec, *op. cit.*, s. 13.

Klasyfikacja informacji w systemie rachunkowości znacznie zwiększa ich przejrzystość, dzięki czemu są one bardziej użyteczne dla interesariuszy jednostki gospodarczej. W podsystemie rachunkowości finansowej są stosowane różne kryteria klasyfikacji prezentowanych informacji, co przedstawiono na schemacie 1.8.

Schemat 1.8. Kryteria klasyfikacji prezentowanych informacji finansowych w rachunkowości z perspektywy bilansu



Źródło: opracowanie własne.

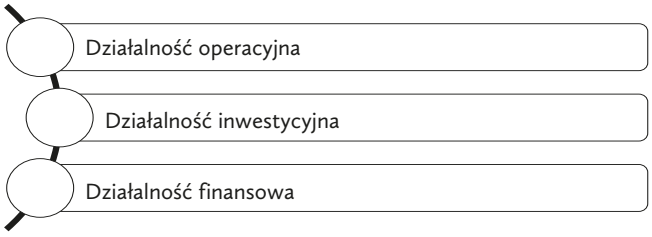
Informacje finansowe dotyczące przychodów i kosztów oraz wyników finansowych są klasyfikowane według rodzajów działalności (rachunek wyników). Wyróżnia się[42]:

- podstawową działalność operacyjną,
- pozostałą działalność operacyjną,
- działalność finansową.

Rachunek wyników w aspekcie potrzeb informacyjnych użytkowników stanowi ważne źródło informacji o rezultatach prowadzonej działalności gospodarczej w okresie sprawozdawczym. Pozwala na dokonanie oceny wielkości wyniku finansowego netto oraz poszczególnych elementów go kształtujących[43].

Wpływy i wydatki są prezentowane w rachunku przepływów pieniężnych, w których wyróżnia się trzy podstawowe działalności, co przedstawiono na schemacie 1.9.

Schemat 1.9. Kryteria klasyfikacji informacji finansowych prezentowanych w rachunku przepływów pieniężnych



Źródło: opracowanie własne.

[42] E. Nowak, *Klasyfikacyjna funkcja rachunkowości*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, 399, 2015, s. 378–379.

[43] T. Maszczak, *Rachunek zysków i strat w aspekcie potrzeb informacyjnych użytkowników*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, 181, 2011, s. 402–410.

Obligatoryjna sprawozdawczość finansowa, w tym bilans, rachunek wyników (zysków i strat) czy rachunek przepływów pieniężnych, dostarczają informacji o charakterze finansowym, które są przydatne w podejmowaniu decyzji gospodarczych przez krąg interesariuszy. Ocena danych finansowych jest istotna i niezbędna, a jej synteza z danymi niefinansowymi prezentuje kompleksowy obraz przedsiębiorstwa[44]. Sprawozdanie finansowe wciąż pozostaje najważniejszym źródłem informacji finansowych, umożliwiającym bezpieczne inwestowanie w papiery wartościowe. W celu zwiększenia użyteczności tych informacji i poprawy sposobu ich przekazywania użytkownikom sprawozdań finansowych Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB) realizuje projekt pod tytułem „Lepsza komunikacja w sprawozdawczości finansowej"[45].

Należy zwrócić uwagę na fakt, że struktura sprawozdania finansowego nie jest w stanie w sposób kompletny i wierny zaprezentować wszystkich ważnych informacji o działalności i dokonaniach organizacji. Sprawozdanie finansowe nie generuje informacji niefinansowych, czyli informacji z:

- obszaru środowiskowego,
- obszaru społecznego,
- ładu korporacyjnego.

Informacje niefinansowe zawierane są w oświadczeniach lub sprawozdaniach jednostek gospodarczych i obejmują informacje na temat ich modelu biznesowego, polityki (w tym wdrożonych procedur należytej staranności), wyników, ryzyka i zarządzania ryzykiem oraz kluczowych wskaźników efektywności związanych z ich działalnością[46].

Informacje niefinansowe w rachunkowości, zgodnie z Dyrektywą 2014/95 UE, powinny być przez jednostkę gospodarczą klasyfikowane i ujawniane oraz publikowane w odpowiednich raportach. Ujawnianie informacji niefinansowych razem ze sprawozdaniem finansowym ma na celu pomóc interesariuszom zrozumieć model biznesu przedsiębiorstwa oraz zdolności do tworzenia wartości, a także umożliwić podejmowanie racjonalnych decyzji inwestycyjnych i zarządczych[47].

---

[44] *Wyzwania sprawozdawczości finansowej i niefinansowej*, red. M. Andrzejewski, K. Chłapek, S. Krajewska, Difin, Warszawa 2021, s. 9.

[45] M. Karwowski, *Wpływ projektu IASB „Lepsza komunikacja w sprawozdawczości finansowej" na sprawozdanie finansowe – wybrane zagadnienia*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, 45, 4, 2021, s. 49–76.

[46] Szerzej: J. Krasodomska, P. Zieniuk, *Atestacja informacji niefinansowych: Podstawy teoretyczne, standardy i praktyki spółek działających w Europie Zachodniej i Wschodniej*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, 45, 1, 2021, s. 53–74.

[47] B. Bek-Gaik, A. Surowiec, *op. cit.*, s. 16.

Holistyczne podejście do procesów biznesowych powoduje potrzebę opracowania strategii informacyjnej organizacji, ponieważ procesy komunikowania stanowią obecnie fundament wszelkich relacji między podmiotami i jednostkami. Zmieniają się oczekiwania informacyjne, ale również sposób odczytu informacji przez różnych interesariuszy. Zmieniają się wzorce i standardy sprawozdawczości[48].

Informacje niefinansowe w rachunkowości mogą być również klasyfikowane na podstawie perspektyw Strategicznej Karty Wyników, co przedstawiono w tabeli 1.11.

Tabela 1.11. Klasyfikacja informacji niefinansowych na podstawie perspektyw Strategicznej Karty Wyników – poziom ogólny

Lp.	Perspektywa	Charakterystyka informacji niefinansowej
1.	**Klienta**	– minimalizacja czasu obsługi klienta, szkolenia w tym zakresie – umacnianie więzi ze stałymi klientami przez organizowanie spotkań dla kluczowych klientów – działania koordynacyjne i komunikacyjne – warsztaty dla pracowników w zakresie wysokiej jakości obsługi klienta (zaangażowanie czasu i liczby pracowników)
2.	**Procesów wewnętrznych**	– usprawnianie obiegu dokumentów (szkolenia pracowników, wdrażanie nowych programów) – wdrażanie regulaminów wewnętrznych – budowa zaufania wewnątrz organizacji (spotkania z pracownikami, paczki świąteczne, spotkania z dziećmi)
3.	**Rozwoju**	– podnoszenie kwalifikacji pracowników (szkolenia kaskadowe, warsztaty, e-learning) – wzrost jakości obsługi klientów (szkolenia profilowane dla pracowników) – elastyczność organizacji (zmienne godziny pracy podmiotu, dostępność w dziale obsługi klienta)
4.	**Finansowa**	– wyniki finansowe – poziom majątku – maksymalizacja wartości dla interesariuszy – maksymalizacja efektywności kapitału ludzkiego

Źródło: opracowanie własne na podstawie: M. Nieplowicz, *Controlling personalny*, [w:] *Controlling w działalności przedsiębiorstwa*, red. E. Nowak, CeDeWu, Warszawa 2011, s. 192–201.

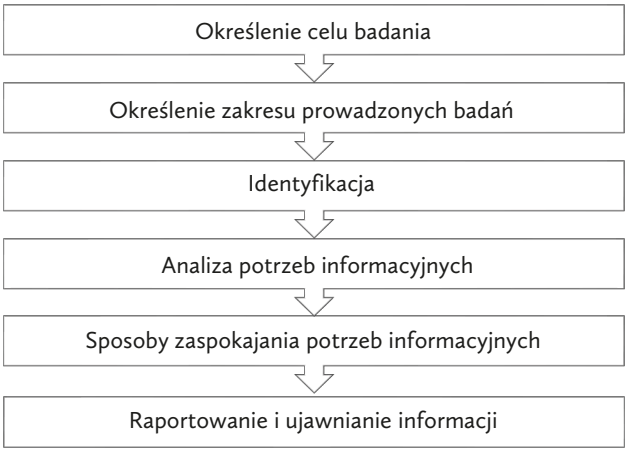
Każdy model działania rynku czy model działania uczestnika rynku zakłada pewną strukturę informacyjną, czyli dostępną informację, która jest przetwarzana przez uczestnika rynku w procesie podejmowania decyzji. Modele ekonomii informacji tym różnią się od modeli z doskonałą informacją, że w ramach

[48] B. Dratwińska-Kania, A. Ferens, A. Szewieczek, *Raportowanie zintegrowane o modelu biznesu*, CeDeWu, Warszawa 2021, s. 7, 16.

struktur informacyjnych informacja może być nieprecyzyjna lub niekompletna[49]. Dodatkowo prawdziwość posiadanej informacji może być określona pewnym prawdopodobieństwem[50].

Współcześnie kluczem do sukcesu każdej organizacji jest badanie potrzeb informacyjnych interesariuszy oraz dostarczanie relewantnych informacji. Metodyka badania potrzeb informacyjnych użytkowników to pewien proces, co przedstawiono na schemacie 1.10.

Schemat 1.10. Proces badania potrzeb informacyjnych użytkowników informacji



Źródło: opracowanie własne.

Zaspokajanie potrzeb informacyjnych interesariuszy wpisuje się obecnie w teorię relewantności informacji. Relewantność oznacza stopień zbliżenia informacji do problemu, z jakim użytkownik ma do czynienia. Informacja relewantna to taka, która odpowiada potrzebom informacyjnym użytkownika. Obecnie siłę napędową stanowią odbiorcy łącznej wartości ekonomicznej. W procesie tworzenia nowych wartości dla odbiorców atrybuty informacji są tak samo ważne jak właściwości użytkowe wyrobu[51]. Zdolność do pozyskiwania relewantnych informacji tworzy wyższą wartość i satysfakcję.

---

[49] Por. S. Bikhchandani, J. Hirshleifer, J.G. Riley, *The Analytics of Uncertainty and Information*, wyd. 2, Cambridge University Press, Cambridge 2013; J.J. Laffont, *The Economics of Uncertainty and Information*, MIT Press, Cambridge 1989.

[50] B. Sadowska, *Informacyjna funkcja rachunkowości*, *op. cit.*

[51] Szerzej: F. Krawiec, *Nowa gospodarka i wizja lidera firmy XXI wieku*, Difin, Warszawa 2009, s. 91.

Zgodzić się należy z M. Michalakiem, że: „(...) modele komunikacji zostały wykorzystane do stworzenia teorii trafności lub słuszności, zwanej teorią relewancji. Twórcy tej teorii twierdzą, iż ludzie posiadają pewne intuicje relewancji, dzięki którym mogą odróżniać informację relewantną od nierelewantnej lub nawet informację bardziej relewantną od mniej relewantnej (...)[52]". Przywołując dalej rozważania prowadzone przez Michalaka, wskazać należy za słuszne rozumowanie dotyczące relacji determinowania relewancji informacji, czyli „(...) relację zdeterminowania relewancji jakiegoś twierdzenia przez omówione odwrotnie proporcjonalnie wartości można zatem zapisać następująco"[53]:

$$\frac{\text{efekt kontekstowy}}{\text{wysiłek przetwarzania}} = \text{relewancja}$$

a rozwijając w przedstawionym wzorze, zgodnie z poczynionymi założeniami, „licznik" i „mianownik", uzyskano formułę[54]:

$$\frac{\begin{array}{c}\text{twierdzenie nieobecne wcześniej w kontekście,}\\ \text{dające się z nim powiązać, dostarczające nowych informacji}\end{array}}{\text{wyobrażenia + inferencja}} = \text{relewancja}$$

i dalej uzyskano następujący „wzór na relewancję":

$$\frac{\begin{array}{c}\text{twierdzenie nieobecne wcześniej w kontekście,}\\ \text{dające się z nim powiązać, dostarczające nowych informacji}\end{array}}{\text{wyobrażenia + wiedza (ogólna [K] + personalna [Q] + indeksalna [I])}} = \text{relewancja}$$

Konkludując rozważania na temat informacji, użytkowników informacji oraz zaspokajania ich potrzeb informacyjnych, zgodzić się należy z M. Remlein, że „w toku swej działalności przedsiębiorstwo wchodzi w wiele interakcji z różnorodnymi interesariuszami, którzy w istotny sposób wpływają na jakość jego pracy i warunkują możliwość stabilnego funkcjonowania, generowania zysków i tworzenia wartości dla akcjonariuszy oraz pozostałych grup interesariuszy"[55].

---

[52] M. Michalik, *Zastosowanie teorii relewancji komunikacyjnej w badaniach dyskursu szkolnego (w normie i w zaburzeniach)*, Studia Logopaedica 2, 2008, s. 222–237.

[53] B. Sadowska, *Informacyjna funkcja rachunkowości*, *op. cit.*

[54] *Ibidem*.

[55] M. Remlein, *Społecznie odpowiedzialne inwestycje w sprawozdawczości przedsiębiorstw*, Wydawnictwo UEP, Poznań 2019, s. 37.

Bibliografia

Adamczyk J., *Zrównoważony rozwój jako paradygmat współczesnego zarządzania przedsiębiorstwem*, Przegląd Organizacji, 10, 2018, 8–14.

Artienwicz N., *Rachunkowość behawioralna*, CeDeWu, Warszawa 2018.

Baran W., *Rachunkowość w realizacji potrzeb ekonomiczno-społecznych w aspekcie koncepcji zrównoważonego rozwoju. Doświadczenia z projektów szkoleniowych w systemie ochrony zdrowia*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, 3(997), 2022, 53–71.

Barczak B., *Modele sieci organizacyjnych – propozycja typologii*, Zeszyty Naukowe Małopolskiej Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Tarnowie, 44(4), 2019, 81–94.

Bek-Gaik B., Surowiec A., *Informacje niefinansowe w sprawozdawczości organizacji*, CeDeWu, Warszawa 2022.

Bikhchandani S., Hirshleifer J., Riley J.G., *The Analytics of Uncertainty and Information*, wyd. 2, Cambridge University Press, Cambridge 2013.

Butterworth J.E., *The Accounting System as an Information Function*, Journal of Accounting Research, 1972, 1–27.

Christensen J.A., Demski J.S., *Accounting theory: an information content perspective*, McGraw-Hill, New York 2003, za: R. Mattessich, *Two hundred years of Accounting Research, An international survey of personalities, ideas and publications*, Routledge Tailor & Francis Group, New York 2003.

Cyfert S., Krzakiewicz K., *Przesłanki i dylematy zastosowania koncepcji organizacji sieciowej z perspektywy zarządzania strategicznego*, Prace Naukowe Wałbrzyskiej Wyższej Szkoły Zarządzania i Przedsiębiorczości, 22, 2013, 223–236.

Czaja S., *Strategia zrównoważonego i trwałego rozwoju a rola uzdrowisk w jej realizacji (na przykładzie Dolnego Śląska)*, [w:] *Innowacje a dobrostan społeczeństwa, gospodarki i przedsiębiorstw: próba pomiaru*, Oficyna Wydawnicza Politechniki Wrocławskiej, Wrocław 2019, s. 171–180.

Dratwińska-Kania B., Ferens A., Szewieczek A., *Raportowanie zintegrowane o modelu biznesu*, CeDeWu, Warszawa 2021.

Dźwigoł H., *Menedżerowie przyszłości a zarządzanie strategiczne*, Zeszyty Naukowe. Organizacja i Zarządzanie, 70, 1909, 2014, 93–104.

Ebisch-Stenzel M., *Sprawozdanie z działalności jako narzędzie raportowania danych niefinansowych z zakresu CSR*, Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów, 163, 2018, 67–68.

Grabowska-Kaczmarczyk E., Janulek H., Mazurczak-Mąka A., Turek-Radwan M., Zieniuk P., *Wartość informacyjna sprawozdania biegłego rewidenta*, Difin, Warszawa 2023.

Griffin R.W., *Podstawy zarządzania organizacjami*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1999.

Hamrol A., Mantura W., *Zarządzanie jakością. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa–Poznań 1999.

Jabłoński A., *Modele zrównoważonego biznesu – miejsce i rola w koncepcji zarządzania strategicznego*, Prace Naukowe Wałbrzyskiej Wyższej Szkoły Zarządzania i Przedsiębiorczości, 22, 2013, 283–295.

Janasz K., Janasz W., Kozioł K., Szopik-Depczyńska K., *Zarządzanie strategiczne. Koncepcje. Metody. Strategie*, Difin, Warszawa 2010.

Karwowski M., *Wpływ projektu IASB „Lepsza komunikacja w sprawozdawczości finansowej" na sprawozdanie finansowe – wybrane zagadnienia*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, 45, 4, 2021, 49–76.

Krasodomska J., Zieniuk P., *Atestacja informacji niefinansowych: Podstawy teoretyczne, standardy i praktyki spółek działających w Europie Zachodniej i Wschodniej*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, 45, 1, 2021, 53–74.

Krawiec F., *Nowa gospodarka i wizja lidera firmy XXI wieku*, Difin, Warszawa 2009.

Laffont J.J., *The Economics of Uncertainty and Information*, MIT Press, Cambridge 1989.

Lulek A., Sadowska B., *Corporate social responsibility (CSR) in the annual reporting of oil companies worldwide – modern business management*, Zeszyty Naukowe Akademii Morskiej w Szczecinie, 61(133), 2020, 108–117.

Machaczka K., *Ewolucja paradygmatów organizacji jako element zmiany praktyki zarządzania w wymiarze strategii przedsiębiorstwa*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, 277, 2013, 24–32.

Maćkowiak E., Poniatowska L., *Determinanty użyteczności raportów finansowych w kontekście grup użytkowników informacji finansowych*, CeDeWu, Warszawa 2021.

Majer H., *Eingebettete Technik – Die Perspektive der ökologischen Ökonomie*, [w:] *Technikgestaltung für eine nachhaltige Entwicklung*, red. A. Grunwald, Berlin 2002.

Maszczak T., *Rachunek zysków i strat w aspekcie potrzeb informacyjnych użytkowników*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, 181, 2011, 402–410.

Michalik M., *Zastosowanie teorii relewancji komunikacyjnej w badaniach dyskursu szkolnego (w normie i w zaburzeniach)*, Studia Logopaedica 2, 2008, 222–237.

Nieplowicz M., *Controlling personalny*, [w:] *Controlling w działalności przedsiębiorstwa*, red. E. Nowak, CeDeWu, Warszawa 2011, 192–201.

Nowak E., *Klasyfikacyjna funkcja rachunkowości*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, 399, 2015, 378–379.

Ospanova A., Popovychenko I., Chuprina E., *Green Economy – Vector of Sustainable Development. Zielona gospodarka – wektor zrównoważonego rozwoju*, Problemy Ekorozwoju, 17(1), 2022, 171–181.

Pawłowski J., *Rachunkowość instrumentów finansowych wobec potrzeb informacyjnych inwestorów*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu, Toruń 2019.

Pluta A., *Proces zarządzania organizacją*, [w:] *Podstawy organizacji i zarządzania*, red. B. Dobrodziej, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2000.

Podstawy rachunkowości, red. W. Gos, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2021.

Remlein M., *Społecznie odpowiedzialne inwestycje w sprawozdawczości przedsiębiorstw*, Wydawnictwo UEP, Poznań 2019.

Rogall H., *Ekonomia zrównoważonego rozwoju. Teoria i praktyka*, Zysk, Poznań 2010.

Ryszawska B., *Koncepcja zielonej gospodarki jako odpowiedź na kryzys gospodarczy i środowiskowy*, [w:] *Polityka zrównoważonego i zasobooszczędnego gospodarowania*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, 318, 2013, 47–56.

Sadowska B., *Informacyjna funkcja rachunkowości*, Controlling. Rachunkowość Zarządcza i Finanse, 6/23, 2023.

Sadowska B., *Rachunkowość podmiotów gospodarki komunalnej z perspektywy ekonomii zrównoważonego rozwoju. Pomiar. Ewidencja. Raportowanie*, CeDeWu, Warszawa 2019.

Sadowska B., *Społeczna odpowiedzialność Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe. Koncepcje teoretyczne a praktyka CSR*, CeDeWu, Warszawa 2022.

Sadowska B., *Zrównoważony rachunek kosztów w społecznie odpowiedzialnej logistyce*, Rozprawy i Studia, T. (MCCLXXXVIII) 1214, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2021.

Sadowska B., Szaja M., Włodarek J., *Partycypacja społeczna wehikułem rozwoju lokalnego*, Rozprawy i Studia, T. (MCXXII) 1048, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2019, 11–18.

Solek A., *Behawioralne podejście do funkcjonowania przedsiębiorstw*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, 953(05), 2016, 5–20.

Staszel A., Zieniuk P., *Badanie wartości szacunkowych w praktyce rewizji finansowej*, Difin, Warszawa 2023.

Szadziewska A., Majchrzak I., Remlein M., Szychta A., *Rachunkowość zarządcza a zrównoważony rozwój przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo IUS Publicum, Katowice 2021.

Szczypa P., *Narzędzia rachunkowości wspomagające działalność proekologiczną przedsiębiorstw w Polsce*, CeDeWu, Warszawa 2012.

Szeptuch A., *Zrównoważone zarządzanie strategiczne na przykładzie organizacji ochrony zdrowia*, Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstwa, 8, 2015, 68–83.

Szychta A., *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2008.

Wyzwania sprawozdawczości finansowej i niefinansowej, red. M. Andrzejewski, K. Chłapek, S. Krajewska, Difin, Warszawa 2021.

Zelek A., *Zarządzanie strategiczne. Diagnozy, decyzje, strategie*, Wydawnictwo Zachodniopomorskiej Szkoły Biznesu, Szczecin 2000.

Rozdział 2

Charakterystyka strategicznej rachunkowości zarządczej

„Bogu ufamy. Wszyscy inni muszą pokazać dane"

William Edwards Deming[1]

2.1. Istota, zakres i zadania strategicznej rachunkowości zarządczej

Konsekwentna realizacja celów zrównoważonego rozwoju[2] oraz dostrzeżone korzyści, jakie płyną z integracji czynników środowiskowych, społecznych i zarządzania korporacją (Environmental, Social, Governance – ESG) w kluczowe procesy biznesowe, spowodowały, że organizacje zrozumiały konieczność przyjęcia odpowiedzialności za swoje działania także w tych obszarach i włączenia do swoich modeli biznesu, strategii i procesów innowacyjnych prowadzących do trwałego tworzenia wartości. Do instrumentów, które w zgodnej opinii teoretyków i praktyków gospodarczych odgrywają znaczącą rolę w opracowaniu i realizacji strategii biznesowej i kształtowaniu wyników organizacji, należy niewątpliwie strategiczna rachunkowość zarządcza. Dynamiczne zmiany zewnętrznych i wewnętrznych warunków prowadzenia działalności są powodem ewolucji strategii, a także ściśle z nią powiązanej strategicznej rachunkowości zarządczej. To w konsekwencji przyczynia się z jednej strony do wzrostu zainteresowania strategiczną rachunkowością zarządczą i jej rozwojem, a z drugiej strony jest powodem trudności w jednoznacznym określeniu jej istoty.

---

1 https://quotepark.com/pl/autorzy/william-edwards-deming/ (dostęp: 24.07.2023).

2 Rezolucja przyjęta przez Zgromadzenie Ogólne w dniu 25 września 2015 r. [bez odniesienia do Komitetu Głównego (A/70/L.1)] 70/1. Przekształcamy nasz świat: Agenda na rzecz zrównoważonego rozwoju 2030, https://www.unic.un.org.pl/files/164/Agenda%202030_pl_2016_ostateczna.pdf (dostęp: 15.08.2023).

W literaturze konceptualizację strategicznej rachunkowości zarządczej rozpatruje się w dwóch aspektach:

– przyjęcia strategicznie zorientowanych technik rachunkowości zarządczej,
– udziału księgowego w strategicznych procesach zarządzania[3].

Strategiczna rachunkowość jest jeszcze stosunkowo niedawno opracowaną częścią rachunkowości zarządczej, koncentrującą się na ułatwianiu decyzji strategicznych i strategicznych procesów zarządzania[4]. Powstała w wyniku krytyki tradycyjnej rachunkowości zarządczej, która skupiając się na wewnętrznych kwestiach operacyjnych w latach 80. XX wieku, nie odpowiadała ówczesnemu pojmowaniu strategii. W tym okresie pojawiło się pojęcie pozycji strategicznej. Strategię zaczęto postrzegać przez pryzmat renty ekonomicznej jako następstwa rynkowego udziału organizacji w określonym sektorze. Umiejętność osiągania przez przedsiębiorstwo przewagi konkurencyjnej – przez minimalizację kosztów bądź zróżnicowanie w całym sektorze lub jego części – wymagała badań diagnostycznych w zakresie oceny pozycji strategicznej i konkurencyjnej przedsiębiorstwa, w których punktem wyjścia jest otoczenie, a zwłaszcza konkurenci tworzący dany sektor[5].

Termin „strategiczna rachunkowość zarządcza" po raz pierwszy do literatury wprowadził K. Simmonds w 1981 roku. Z tego też powodu nazywany jest jej ojcem. Zdaniem tego autora przez strategiczną rachunkowość zarządczą należy rozumieć narzędzie dostarczania i analizy danych o jednostce gospodarczej i jej konkurentach, które są wykorzystywane do opracowania i monitorowania strategii jednostki[6]. Definicja ta jest więc zgodna z ówczesnym rozumieniem strategii. Wskazuje, że organizacja może się rozwijać nie tylko dzięki wewnętrznej efektywności, ale niezbędne jest posiadanie odpowiedniej pozycji na rynku i przewaga konkurencyjna. Identyfikacja i zrozumienie informacji finansowej o produktach konkurencji, takich jak koszt, cena i wielkość sprzedaży, jak i informacji niefinansowych, są niezbędne dla firmy. Pozwalają także zrozumieć jej własną pozycję rynkową i opracować strategie biznesowe.

---

[3] S. Cadez, C. Guilding, *An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting*, Accounting, Organisation and Society, 33, 2008, s. 838. Aspekty te, określone jako cele, przedstawione zostały w pracy *Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza*, red. G.K. Świderska, wyd. 2 zmienione, Difin, Warszawa 2017, s. 27 oraz A. Szychta, *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2008, s. 23–25.

[4] S. Cadez, C. Guilding, *Strategy, strategic management accounting and performance: a configurational analysis*, Industrial Management & Data Systems, 112, 3, 2012, s. 484.

[5] A. Zakrzewska-Bielawska, *Ewolucja szkół strategii: przegląd głównych podejść i koncepcji*, Prace Naukowe Wałbrzyskiej Wyższej Szkoły Zarządzania i Przedsiębiorczości, 27(2), 2014, s. 14.

[6] K. Simmonds, *Strategic management accounting*, Management Accounting, 59(4), 1981, s. 21.

Uwzględnienie przez Simmondsa informacji finansowej i niefinansowej można uznać za przewidywanie kierunku rozwoju strategicznej rachunkowości zarządczej jako unikalnej i kompletnej techniki, którą powinni przyjąć księgowi zarządczy. Jak zauważają S. Cadez i C. Guilding, ważne było też podkreślenie przez Simmondsa większej roli księgowych zarządczych w analizie konkurencji i ukierunkowanie ich zainteresowań na otoczenie zewnętrzne[7]. Definicja strategicznej rachunkowości zarządczej sformułowana przez Simmondsa – jak twierdzi B. Nita – znacznie wyprzedziła postulaty środowiska naukowego, dotyczące potrzeby ponownego zdefiniowania rachunkowości zarządczej i odzyskania przez nią znaczenia w zarządzaniu przedsiębiorstwem[8].

Od tego czasu podjęto wiele prób sformułowania definicji strategicznej rachunkowości zarządczej. Wybrane z nich zestawione zostały w tabeli 2.1.

Tabela 2.1. Wybrane definicje strategicznej rachunkowości zarządczej

Autor	Definicja
1	2
M. Bromwich (1990)	Strategiczna rachunkowość zarządcza obejmuje dostarczanie i analizę informacji finansowych na temat produktów firmy, rynków oraz kosztów i struktury kosztów konkurentów, a także monitorowanie strategii organizacji i jej konkurentów na tych rynkach przez kilka lat. W definicji tej podkreślony został więc długoterminowy charakter wymaganych informacji rachunkowości zarządczej. Dodani zostali także do wszystkich analiz zewnętrzni interesariusze, tacy jak klienci oraz rynki
J.K. Shank, V. Govindarajan (1992, 1993)	Opracowali koncepcję strategicznego zarządzania kosztami. Głównym jej celem jest ułatwienie opracowania i implementacji strategii organizacji. Przedstawili też rolę, jaką ona odgrywa w poszczególnych fazach zarządzania strategicznego, czyli formułowaniu strategii, komunikowaniu strategii, implementacji strategii oraz monitorowaniu etapów jej wdrożenia i stopnia realizacji celów strategicznych z wykorzystaniem analizy łańcucha wartości, strategicznego pozycjonowania i czynników determinujących koszty działalności

[7] S. Cadez, C. Guilding, *Benchmarking the incidence of strategic management accounting in Slovenia*, Journal of Accountig & Organizational Change, wyd. 2, 3, 2007, s. 126–146.

[8] B. Nita, *Rachunkowość w zarządzaniu strategicznym przedsiębiorstwem*, Wolters Kluwer, Kraków 2008, s. 25.

1	2
C. Guilding, K.S. Cravens, M. Tayes (2000)	Strategiczna rachunkowość zarządcza dostarcza kluczowych informacji księgowych na temat zewnętrznych interesariuszy, takich jak konkurenci, dostawcy i klienci
R. Roslender, S.J. Hart (2003)	Strategiczna rachunkowość zarządcza została zapisana jako asymilacja rachunkowości zarządczej i zarządzania marketingowego, która umożliwiłaby organizacji pozycjonowanie strategiczne. Autorzy uważają także, iż należy również przeprowadzić badania w celu potwierdzenia, czy inne obszary działalności biznesowej poza zarządzaniem marketingowym, takie jak zasoby ludzkie, można połączyć z rachunkowością zarządczą. Według tych autorów połączenie strategii, zarządzania i rachunkowości jako jednej koncepcji umożliwia zidentyfikowanie nowej i zupełnie innej koncepcji strategicznej rachunkowości zarządczej, która jest wnikliwa i dostarcza informacji księgowych wspierających proces zarządzania strategicznego
CIMA (2005)	Rachunkowość zarządcza to zastosowanie zasad rachunkowości i zarządzania finansami w celu tworzenia, ochrony, zachowania i zwiększania wartości dla interesariuszy przedsiębiorstw nastawionych na zysk i non-profit w sektorze publicznym i prywatnym. Rachunkowość zarządcza jest integralną częścią zarządzania. Wymaga identyfikacji, generowania, prezentacji, interpretacji i wykorzystania odpowiednich informacji do: – informowania o decyzjach strategicznych i formułowania strategii biznesowej, – planowania długo-, średnio- i krótkookresowych operacji, – określenia struktury kapitału i struktury funduszy, – projektowania strategii wynagradzania dla kadry zarządzającej i akcjonariuszy, – informowania o decyzjach operacyjnych, – kontrolowania operacji i zapewnienia efektywnego wykorzystania zasobów, – pomiaru i raportowania wyników finansowych i niefinansowych kierownictwu i innym interesariuszom, – zabezpieczenia aktywów materialnych i niematerialnych, – wdrażania procedury ładu korporacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli wewnętrznej. Strategiczna rachunkowość zarządcza traktowana jest jako forma rachunkowości zarządczej, w której nacisk kładzie się na informacje związane z czynnikami zewnętrznymi jednostki, a także informacje niefinansowe i informacje generowane wewnętrznie
K. Langfield-Smith, L. Parker (2008)	Strategiczna rachunkowość zarządcza to „przyjęcie strategicznej orientacji w zakresie generowania, interpretacji i analizy informacji rachunkowości zarządczej oraz działań konkurencji”

1	2
S. Cadez, C. Guilding (2008, 2012)	Autorzy postrzegają strategiczną rachunkowość zarządczą z dwóch perspektyw. Jedna, w której jest ona przedstawiana jako zestaw technik księgowych zorientowanych strategicznie. Druga, w której strategiczna rachunkowość zarządcza postrzegana jest jako technika wymagająca aktywnego udziału księgowych jako członka zespołu, aby skutecznie zastosować techniki strategicznej rachunkowości zarządczej w procesie podejmowania strategicznych decyzji i uzyskania lepszych wyników biznesowych
Y. Ma, M. Tayles (2009)	Strategiczna rachunkowość zarządcza to „część rachunkowości zarządczej, zajmująca się strategicznie zorientowanymi informacjami, służącymi do podejmowania decyzji i kontroli". Dlatego obejmuje ona technikę rachunkowości zarządczej z wyraźnym ukierunkowaniem strategicznym, z postawą zorientowaną na przyszłość i wyraźnym ukierunkowaniem zewnętrznym, które stanowią rdzeń koncepcji strategicznej rachunkowości zarządczej
M. Wierzbiński (2017)	Rachunkowość zarządcza umożliwia dostarczenie informacji wymaganych w procesie odnowy modelu biznesowego, ściśle wpisanego w proces zarządzania strategicznego. Jej metody muszą być dostosowane do określonych uwarunkowań sytuacyjnych, w których przedsiębiorstwo prowadzi działalność, i należy na nie patrzeć przez pryzmat teorii systemowej. Oznacza to, że metody te jako wzajemnie się uzupełniające tworzą spójny system rachunkowości zarządczej. Rachunkowość zarządcza odgrywa ważną rolę w każdym etapie odnowy modelu biznesowego, a więc: – analizy strategicznej – monitorowania determinant zmiany modelu biznesowego, dostarczając informacji o przesłankach mogących doprowadzić do zerwania ciągłości w otoczeniu, – planowania strategicznego – projektowania i testowania nowego modelu biznesowego na bazie innowacji technologicznych, produktowych lub procesowych, – implementacji strategii – wdrożenia nowego modelu, – monitorowania realizacji strategii – doskonalenia modelu biznesowego
O.F. Shaqqour (2020)	Strategiczna rachunkowość zarządcza obejmuje przygotowanie i wdrożenie szerokiego zakresu polityk, praktyk, metod i narzędzi, które są zgodne z wewnętrznym i zewnętrznym kierunkiem strategicznym firmy na wszystkich poziomach organizacyjnych, aby zapewnić dostarczanie istotnych i adekwatnych informacji w celu osiągnięcia celów organizacji
E. Marlina, B. Tjahjadi (2020)	Strategiczna rachunkowość zarządcza to dostarczanie i analizowanie informacji finansowych na temat kosztów produktów na rynku i struktury kosztów konkurencji oraz monitorowanie strategii firmy

1	2
N.H.N. Abdullah, H. Agus, J. Said (2020)	Strategiczna rachunkowość zarządcza nie jest teorią ani dziedziną, ale terminem używanym do opisania zbioru technik, podejść, narzędzi i aplikacji, które są niezbędne do analizowania danych konkurencji i opracowywania odpowiednich, realistycznych strategii. Taki pogląd był uznany wcześniej przez K. Simmondsa (1982) i prezentowany w pracach: C. Guilding, K.S. Cravens, M. Tayes (2000) oraz K. Langfield-Smith, L. Parker (2008)
E. Duçi (2021)	Strategiczna rachunkowość zarządcza uważana jest za odmianę rachunkowości zarządczej, a jej rolą pozostaje dostarczanie informacji do podejmowania decyzji. Ma ona następujące cechy: – odnosi się do perspektywy prospektywnej, a nie historycznej, – koncentruje się na wielu okresach, – zorientowana jest na zewnątrz i na rywalizację. Ma na celu przyczynienie się do podejmowania decyzji i wykorzystuje atrybuty i teorie ekonomiczne. Strategiczna rachunkowość zarządcza postrzegana jest jako dziedzina multidyscyplinarna, ponieważ odnosi się do rachunkowości, zarządzania strategicznego, marketingu i IT
T.K.A. Vu, B.H. Dam, T.T.V. Ha (2022)	Strategiczna rachunkowość zarządcza jest skutecznym narzędziem zarządzania, które może wspierać menadżerów firm w prawidłowym wykonywaniu ich funkcji zarządczych, ponieważ strategiczna rachunkowość zarządcza łączy i koncentruje się zarówno na informacjach finansowych, jak i niefinansowych w ich działaniach decyzyjnych. Strategiczna rachunkowość zarządcza zapewnia także różne narzędzia, techniki i informacje wewnętrzne do budżetowania, planowania wykonawczego, oceny wydajności i podejmowania decyzji.
B. Oyewo (2022)	Strategiczna rachunkowość zarządcza jest konceptualizowana jako zbiór nowoczesnych i innowacyjnych technik rachunkowości zarządczej, które koncentrują się na klientach, konkurentach i innych kwestiach strategicznych, takich jak planowanie strategiczne, kontrola strategiczna, pomiar wydajności i podejmowanie decyzji.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: A. Szychta, *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2008, s. 165–175; M. Wierzbiński, *Rachunkowość zarządcza w odnowie modelu biznesowego przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2017, s. 90–109; N.H.N. Abdullah, K. Shamala, A.A.M. Zakaria, G. Morris, *Strategic management accounting practices in business: A systematic review of the literature and future research directions*, Cogent Business & Management, 2022, s. 1–21; CIMA Official Terminology 2005 Edition, The Chartered Institute of Management Accountants, Elsevier, 2005, s. 18, 54; B. Oyewo, *Contextual factors moderating the impact of strategic management accounting on competitive advantage*, Journal of Applied Accounting Research, 2022, s. 921–949.

Przedstawiony przegląd wybranych definicji strategicznej rachunkowości zarządczej, prezentowanych w literaturze przez okres ponad 40 lat, potwierdza z jednej strony ogromny wzrost liczby publikacji na świecie oraz w Polsce i jednoczesny brak konsensusu co do jej definicji. R. Roslender i S.J. Hart w 2010 roku w wyniku

dokonanego przeglądu znacznej części literatury stwierdzili, że pojawiły się trzy odrębne koncepcje strategicznej rachunkowości zarządczej, a mianowicie:

1. Koncepcja stanowiąca próbę włączenia koncepcji strategicznych do rachunkowości zarządczej przez wykorzystanie ogólnych narzędzi strategii i sprawdzenie, jakie informacje z rachunkowości zarządczej można wykorzystać do wsparcia strategii.
2. Koncepcja mająca na celu dostosowanie rachunkowości zarządczej do zarządzania marketingowego w celu strategicznego pozycjonowania. Ten pogląd dotyczy narzędzi marketingowych stosowanych przez przedsiębiorstwa i wykorzystuje rachunkowość zarządczą w ramach tych narzędzi.
3. Koncepcja, według której strategiczna rachunkowość zarządcza to tylko nazwa, aby zgrupować wiele współczesnych podejść do rachunkowości zarządczej, które rozwinęły się i mają implikacje strategiczne. Istnieje wiele współczesnych podejść do rachunkowości zarządczej, które zostały określone jako strategiczne techniki rachunkowości zarządczej ze względu na ich zawartość zewnętrzną i orientację rynkową[9].

W polskiej literaturze spotyka się też opinię G.K. Świderskiej, która twierdzi, że definicja tradycyjnej rachunkowości zarządczej, rozumianej „jako proces identyfikacji, pomiaru, analizy, przygotowania i komunikowania informacji finansowej i niefinansowej dla potrzeb zarządzania przedsiębiorstwem, a w szczególności wsparcia procesu podejmowania decyzji w przedsiębiorstwie jest w zasadzie ciągle aktualna. Odmienny jest jednak zakres wsparcia rachunkowości menedżerskiej dla zarzadzania, jej metodologia, cele, stosowane narzędzia, perspektywa oraz kompetencje i umiejętności ekspertów rachunkowości zarządczej”[10]. W przypadku definicji strategicznej rachunkowości zarządczej daje się zidentyfikować pewne jej atrybuty, które można wykorzystać do oznaczenia strategicznej rachunkowości zarządczej. Autorka wymienia następujące cechy charakterystyczne nowoczesnej rachunkowości zarządczej: koncentracja na przyszłości, podejście procesowe, uwzględniające perspektywę analizy „od zewnątrz do wewnątrz” organizacji, polegające na przyjęciu oczekiwań klienta jako punktu wyjścia, traktowanie informacji o zasobach organizacji jako informacji mających strategiczne znaczenie, rozumienie koncepcji strategicznych, uczestniczenie w opracowaniu strategii i monitorowaniu jej realizacji oraz identyfikacja działań kreujących wartość[11].

---

[9] R. Roslender, S. Hart, *Strategic management accounting: lots in a name*, http://www.sml.hw.ac.uk/documents/ dp2010-aef05.pdf (2010), za: T. Jones, H. Atkinson, A. Lorenz, P. Harris, *Strategic Managerial Accounting: Hospitality*, Tourism and Events Applications, Goodfellow Publishers Ltd, London 2012, s. 259.

[10] G.K. Świderska, *Cel, istota i zakres rachunkowości zarządczej*, [w:] *Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza*, red. G.K. Świderska, wyd. 2 zmienione, Difin, Warszawa 2017, s. 23.

[11] *Ibidem*, s. 24.

Według Y. Ma i M. Taylesa atrybutem oznaczającym strategiczną rachunkowość zarządczą jest wyraźne ukierunkowanie strategiczne, z postawą zorientowaną na przyszłość i ukierunkowaniem zewnętrznym, które stanowią rdzeń koncepcji strategicznej rachunkowości zarządczej[12].

E. Duçi w swojej definicji przedstawiła atrybuty następująco: odnosi się do perspektywy prospektywnej, a nie historycznej, koncentruje się na wielu okresach i jest zorientowana na zewnątrz i na rywalizację[13].

B. Oyewo uważa natomiast, że atrybutami, które można wykorzystać jako rubryki do oznaczania technik rachunkowości jako strategicznej rachunkowości zarządczej, są:

- orientacja zewnętrzna, ponieważ organizacje stosujące techniki będą patrzeć na zewnątrz, aby porównać to, co robi się w organizacji, z tym, co można uzyskać w środowisku,
- orientacja na strategię, ponieważ dostarczając informacji do strategicznego pozycjonowania, strategiczna rachunkowość zarządcza pomaga uzyskać przewagę konkurencyjną przez poszukiwanie sposobów na odróżnienie produktów/usług firmy od konkurencji,
- nastawienie na tworzenie wartości za pomocą kombinacji informacji ilościowych i jakościowych,
- długoterminowa perspektywa i skłanianie się ku rynkowi (orientacja na rynek)[14].

W opinii E. Nowaka strategiczna rachunkowość zarządcza wykorzystywana jest na poziomie zarządzania strategicznego, cechuje ją długi horyzont czasowy, a jej odbiorcą jest naczelne kierownictwo. W strategicznej rachunkowości zarządczej przyjętym kryterium optymalizacji jest wartość przedsiębiorstwa, a kryterium sprawności działania pozycja przedsiębiorstwa. Przedmiotem zadań jest natomiast wariantowanie rozwoju przedsiębiorstwa w określonych uwarunkowaniach zewnętrznych

---

[12] Y. Ma, M. Tayles, *On the emergence of strategic management accounting: An institutional perspective*, Accounting and Business Research, 39(5), s. 473–495, za: N.H.N. Abdullah, K. Shamala, A.A.M. Zakaria, G. Morris, *Strategic management accounting practices in business: A systematic review of the literature and future research directions*, Cogent Business & Management, 2022, s. 3.

[13] E. Duçi, *The relationship between management accounting, strategic management accounting and strategic cost management*, Academic Journal of Interdisciplinary Studies, 10(5), s. 376, za: N.H.N. Abdullah, K. Shamala, A.A.M. Zakaria, G. Morris, *Strategic management accounting practices in business: A systematic review of the literature and future research directions*, Cogent Business & Management, 2022, s. 4.

[14] B. Oyewo, *Contextual factors moderating the impact of strategic management accounting on competitive advantage*, Journal of Applied Accounting Research, 2022, s. 924.

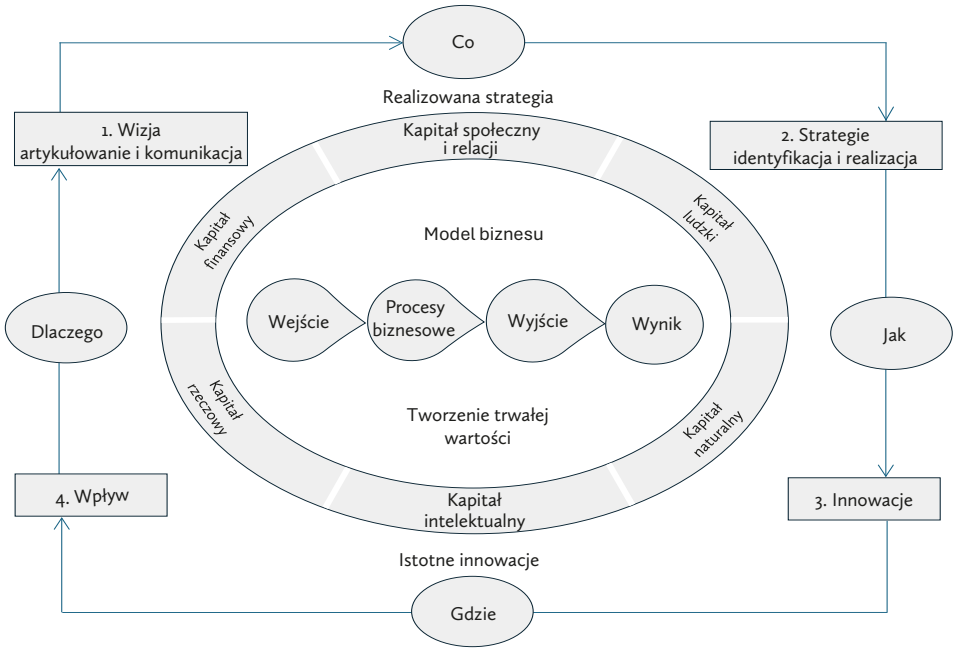
w ujęciu perspektywicznym, gdzie środki zaangażowane są na długi okres, przy ukierunkowaniu kierownictwa na rynek i jakościowym charakterze zadań[15].

Reasumując, można stwierdzić, że strategiczna rachunkowość zarządcza jest wynikiem ewolucji i dostosowania do zmieniających się potrzeb w zakresie zarządzania przedsiębiorstwem, tak by mogła w pełni realizować zadania wynikające z definicji. Jej atrybutami według opinii większości autorów są:

– orientacja na środowisko zewnętrzne,
– analiza danych zarówno finansowych, jak i niefinansowych,
– perspektywa długoterminowa.

Strategiczna rachunkowość zarządcza, jako proces identyfikacji, pomiaru, analizy, przygotowania i komunikowania informacji finansowej i niefinansowej, w warunkach zrównoważonego rozwoju wspiera obecnie podróż organizacji od celu do wpływu w warunkach zmiennego otoczenia (schemat 2.1).

Schemat 2.1. Rola strategicznej rachunkowości zarządczej w podróży od celu do wpływu



Źródło: C. Busco, *Purpose to Impact How accounting and reporting practices pave the path to Sustainable Value Creation. The role of Integrated Thinking and the finance function*, CIMA Research Executive Summary, 19, 1, September 2022, s. 10.

[15] E. Nowak, *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, wyd. 3 zmienione, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2017, s. 16.

W przedstawionym modelu wyeksponowane zostały cztery kamienie milowe: cel, strategia, innowacja i wpływ.

Cel jest przedstawiany jako trwały powód istnienia firmy, jej wizja. Wyznacza ona przyszłą projektowaną pozycję jednostki, jej miejsce w otoczeniu, obszar działania i model biznesu. Łączy aspiracje liderów organizacji z potrzebami jej kluczowych interesariuszy wewnętrznych i zewnętrznych, w tym społeczeństwa. Dlatego celem korporacyjnym jest oferowanie kierunku tworzenia opłacalnych rozwiązań problemów ludzi i planety, a nie czerpanie zysków z tworzenia problemów dla ludzi lub planety. Tworzenie wartości jest rozumiane jako proces, którego efektem są wzrosty, spadki lub przekształcenia kapitałów organizacji: finansowego, rzeczowego, intelektualnego, ludzkiego, społecznego i relacyjnego oraz naturalnego, w perspektywie krótko-, średnio- i długoterminowej[16].

Strategia – jako drugi etap na tej drodze – przedstawia pożądaną przyszłość organizacji i jej interesariuszy oraz określa oczekiwania dotyczące wielu przyszłych celów i wyników, do których należy dążyć i które należy osiągnąć. Strategia podsumowuje decyzje i obejmuje obietnice składane przez liderów organizacji inwestorom, analitykom biznesowym i innym zainteresowanym interesariuszom, dotyczące przyszłych wyzwań stojących przed firmą i ścieżek prowadzących do możliwych rozwiązań. Takie obietnice wymagają dyskusji na temat zrównoważonego rozwoju oraz przygotowania koncepcji (długoterminowe tworzenie wartości) z wykorzystaniem praktyk dotyczących zaangażowania interesariuszy oraz oceny istotności, a także opierają się na liczbach, miarach i kalkulacjach pomocnych w zarządzaniu kompromisami między interesariuszami organizacji, w miarę rozwoju podróży od celu do wpływu, co jest w dużym stopniu domeną strategicznej rachunkowości zarządczej.

Innowacja jest koniecznością. Osiągnięcie trwałego tworzenia wartości dla wszystkich interesariuszy zależy od metod zarządzania rosnącą złożonością i niepewnością otoczenia rynkowego oraz dostosowania modelu biznesowego do pojawiających się wyzwań i priorytetów określonych między innymi w Europejskim Zielonym Ładzie[17] czy związanych z transformacją cyfrową. W większości przypadków drobne korekty nie wystarczą. Skuteczna realizacja strategii wymaga innowacji produktowych, procesowych i zarządczych. Innowacja opiera się na balansowaniu między idealizmem a realizmem, wyobraźnią i istniejącymi potrzebami, pozytywnym wpływem na społeczeństwo i utrzymaniem rentowności finansowej. Innowacje wpływają na istniejące kompromisy między zainteresowanymi stronami, generując nowe.

---

[16] *International Integrated Reporting Framework*, IIRC 2021, s. 19.

[17] *Europejski Zielony Ład*, Komisja Europejska, Bruksela, dnia 11.12.2019, COM(2019) 640 final.

Ocena wpływu (oddziaływania) to kolejny etap. Jego celem jest zbadanie, jak innowacja lub inne mniej radykalne dostosowania modeli biznesowych przyczyniły się do realizacji strategii. Wpływ ten może być pozytywny lub negatywny, zamierzony lub niezamierzony. Jego określenie wymaga analizy, która pomaga liderom „rozgryźć" konsekwencje finansowe i niefinansowe działań biznesowych dla kluczowych interesariuszy i społeczeństwa jako całości i jest podstawą późniejszej oceny obietnic kierownictwa złożonych interesariuszom.

W procesie realizacji celów istotnych interesariuszy ważne miejsce zajmuje model biznesu. Jest on różnie rozumiany i definiowany[18]. Wykorzystanie modelu biznesu w zarządzaniu organizacją prowadzi do stwierdzenia, „że model biznesu łączy uwarunkowania zewnętrzne i możliwości wewnętrzne firmy i odpowiada na pytanie: jak (na czym) firma zarabia pieniądze?"[19]. H. Chesbrough i R.S. Rosenbloom uważają natomiast, że „funkcją modelu biznesowego jest „artykułowanie" propozycji wartości, wybór odpowiedniej technologii i cech, identyfikacja docelowych segmentów rynku, określenie struktury łańcucha wartości oraz oszacowanie struktury kosztów i potencjału zysku"[20].

W standardach zrównoważonego rozwoju z kolei model biznesu określono jako: „System przedsiębiorstwa polegający na przekształcaniu nakładów poprzez swoje działania w produkty i wyniki, którego celem jest wypełnienie celów strategicznych przedsiębiorstwa i utworzenie wartości w perspektywie krótko-, średnio- i długoterminowej. ESRS używa terminu *model biznesowy* w liczbie pojedynczej, chociaż uznaje się, że przedsiębiorstwa mogą posiadać więcej niż jeden model biznesowy"[21].

A. Osterwalder i Y. Pingneur, rozumiejąc model biznesu jako racjonalną strukturę służącą kreowaniu, dostarczaniu i przechwytywaniu wartości, zaprezentowali uniwersalną jego postać, możliwą do wykorzystania w każdym przedsiębiorstwie, co przedstawia schemat 2.2.

---

[18] Szeroki przegląd definicji modelu biznesu i jego znaczenie dla rachunkowości przedstawiono w pracy: J. Michalak, B. Bek-Gaik, M. Karwacki, *Model biznesu jako wyzwanie dla rachunkowości*, Wydawnictwo Nieoczywiste, Warszawa 2018.

[19] M. Duczkowska-Piasecka, M. Poniatowska-Jaksch, K. Duczkowska-Małysz, *Model biznesu. Nowe myślenie strategiczne*, Difin, Warszawa 2013, s. 135.

[20] H. Chesbrough, R.S. Rosenbloom, *The role of the business model in capturing value from innovation: evidence from Xerox Corporation's technology spin-off companies*, Industrial and Corporate Change, 11, 3, 2002, s. 529–555, za: M.T. Islam, U. Iyer-Raniga, *Circular Business Model Value Dimension Canvas: Tool Redesign for Innovation and Validation through an Australian Case Study*, Sustainability, 15, 2023, 11553.

[21] Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2023/2772 z dnia 31 lipca 2023 r. uzupełniające dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE w zakresie standardów raportowania w zakresie zrównoważonego rozwoju, Dz.U. L, 2023/2772 z 22.12.2023, Tabela 2. Terminy zdefiniowane w ESRS.

Schemat 2.2. Elementy modelu biznesu według A. Osterwaldera i Y. Pingneura



Źródło: A. Osterwalder, Y. Pingneur, *Tworzenie modeli biznesowych. Podręcznik wizjonera*, Onepress, Gliwice 2012, s. 42.

Ocena tworzenia wartości obejmuje zatem rozważenie współzależności pomiędzy konkurencyjnością i wynikami przedsiębiorstwa a społecznościami, interesariuszami, łańcuchami dostaw i środowiskiem naturalnym, na które firma ma wpływ i z którego czerpie, w czym pomocna jest strategiczna rachunkowość zarządcza. Jej przydatność potwierdzają między innymi badania W. Baran, M. Raulinajtys-Grzybek i M. Karwowskiego[22].

2.2. Techniki strategicznej rachunkowości zarządczej

Wymienione atrybuty strategicznej rachunkowości zarządczej i zadania są podstawą określenia narzędzi, które mogą być uznane jako narzędzia strategicznej rachunkowości zarządczej. Ważne jest, by instrumenty te były powiązane również ze strategiami biznesowymi i celami biznesowymi w celu uzyskania lepszych wyników biznesowych zarówno w aspektach finansowych, jak i niefinansowych[23].

---

[22] W. Baran, M. Raulinajtys-Grzybek, M. Karwowski, *Pojemność merytoryczna systemów informatycznych rachunkowości zarządczej a potrzeby raportowania zrównoważonego rozwoju – aspekty teoretyczne i praktyczne*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, 3(987), 2020, s. 63–85.

[23] N.H.N. Abdullah i in., *op. cit.*, s. 3.

W literaturze prezentowanych jest wiele badań poświęconych identyfikacji i wykorzystaniu narzędzi strategicznej rachunkowości zarządczej. Dużą akceptację zyskała klasyfikacja technik przedstawiona przez S. Cadeza i C. Guildinga w 2008 roku[24]. Jest ona wynikiem wcześniejszych badań prowadzonych przez C. Guildinga, K.S. Cravens i M. Taylesa, którzy wyodrębnili na podstawie orientacji środowiskowej (zewnętrznej) i/lub długoterminowej dwanaście technik[25] oraz trzy techniki zaproponowane przez K.S. Cravens i C. Guildinga[26]. Ostatecznie autorzy ci zidentyfikowali szesnaście różnych technik strategicznej rachunkowości zarządczej, które podzielili na pięć kategorii, co prezentuje tabela 2.2.

Tabela 2.2. Techniki rachunkowości zarządczej wykazujące orientację strategiczną

Tematyka	Techniki rachunkowości zarządczej
Strategiczny rachunek kosztów	Rachunek kosztów atrybutów Rachunek kosztów cyklu życia Rachunek kosztów jakości Rachunek kosztów docelowych Rachunek kosztów łańcucha wartości
Strategiczne planowanie, kontrola i pomiar dokonań	*Benchmarking* Zintegrowany pomiar dokonań
Podejmowanie decyzji strategicznych	Rachunek kosztów strategicznych Strategiczne ustalanie cen Wycena marki
Rachunkowość konkurenta	Ocena kosztów konkurencji Monitorowanie pozycji konkurencji Ocena dokonań konkurencji
Rachunkowość klienta	Analiza rentowności klienta Analiza rentowności klienta w całym cyklu życia Wycena klientów jako aktywów

Źródło: S. Cadez, C. Guilding, *An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting*, Accounting, Organizations and Society, 33, 2008, s. 838.

Przyjęcie przedstawionych dwóch kryteriów za podstawę klasyfikacji technik do tych mieszczących się w grupie technik strategicznej rachunkowości zarządczej uznawane jest za małe, ale ważne osiągnięcie. Przegląd wyników badań z lat 1981–2019 wskazuje, że nie wszystkie one znajdują szerokie zastosowanie w praktyce.

[24] S. Cadez, C. Guilding, *An exploratory investigation...*, *op. cit.*, s. 836–864.

[25] C. Guilding, K.S. Cravens, M. Tayles, *An international comparison of strategic management accounting practices*, Management Accounting Research, 11, 1, 2000, s. 113–135.

[26] K.S. Cravens, C. Guilding, *An empirical study of the application of strategic management accounting techniques*, Advances in Management Accounting, 10, 2001, s. 95–124.

Do tych, które zyskały akceptację, zwłaszcza w przedsiębiorstwach krajów rozwiniętych, zalicza się techniki rachunkowości konkurenta, ustalenie cen strategicznych, *benchmarking* i rachunkowość klienta[27]. Nie znalazły się wśród nich strategiczne rachunki kosztów, szeroko prezentowane w literaturze z zakresu rachunkowości zarządczej i rozwijane na potrzeby zarzadzania strategicznego, techniki strategicznego planowania, kontroli i pomiaru dokonań. Niemniej wyniki przeprowadzonych badań dotyczących rachunków kosztów potwierdzają, że te rachunki kosztów, które dostarczają dokładnych informacji i wyraźniej definiują koszty, zawierają użyteczne dane i ostatecznie pomagają menadżerom podejmować decyzje, które ukierunkowane są na osiąganie trwałej przewagi konkurencyjnej[28]. Odnośnie do wymienionych rachunków kosztów są to w przypadku:

- rachunku kosztów atrybutów – koszty określonych, istotnych dla klienta atrybutów produktu, czyli np. niezawodność, udzielone gwarancje, stopień wykończenia, zapewnienie dostaw i usług posprzedażowych;
- rachunku kosztów cyklu życia – koszty produktu lub usługi w całym okresie życia produktu lub usługi, która obejmuje etapy: projektowania, wprowadzenia, wzrostu, dojrzałości, upadku i porzucenia;
- rachunku kosztów jakości – eksponowane w ujęciu szczegółowym koszty: prewencji, oceny, błędów wewnętrznych i zewnętrznych, lub uogólnione koszty zadowolenia klientów;
- rachunku kosztów docelowych – koszt docelowy jako pożądany całkowity koszt produktu, który można wyprowadzić z szacunków wielkości sprzedaży, zewnętrznej ceny rynkowej i docelowego zysku; uważa się też, że rachunek kosztów docelowych oddziałuje silnie nie tylko na konkurentów, ale także na klientów i rynek; jest wykorzystywany na etapie projektowania produktu lub procesu; jako narzędzie redukcji kosztów w całym cyklu życia produktu, aż do etapu dojrzałości, może pomóc firmom w utrzymaniu i sprostaniu silnej konkurencji;
- rachunku kosztów łańcucha wartości, w którym wykorzystuje się podejście oparte na kosztach działań – koszty przypisane do działań wymaganych do zaprojektowania, zaopatrzenia, wyprodukowania, wprowadzenia na rynek, dystrybucji i obsługi produktu lub usługi; analizę łańcucha wartości

---

[27] Md.M. Rashid, M. Ali, D.M. Hossain, *Strategic management accounting practices: a literature review and opportunity for future research*, Asian Journal of Accounting Research, 6, 1, 2021, s. 115.

[28] Prezentację założeń wymienionych rachunków kosztów zawierają m.in. prace: A. Szychta, *Etapy ewolucji…*, *op. cit.*; *Controlling kosztów…*, *op. cit.*; G. Lew, E.W. Maruszewska, P. Szczypa, *Rachunkowość zarządcza od teorii do praktyki*, CeDeWu, wyd. 2 zmienione, Warszawa 2021.

można wykorzystać jako narzędzie strategicznej rachunkowości zarządczej w tworzeniu wartości, które umożliwia przedsiębiorstwom całościowe spojrzenie i w konsekwencji uzyskanie lepszych wyników[29].

Rachunki kosztów wykorzystywane jako baza danych pozwalają więc w pełni zrozumieć koszt wykorzystanych zasobów. Menadżerowie uzyskują informację, których potrzebują, aby dokonywać wyborów dotyczących wprowadzania nowych towarów lub usług, ustalania cen i przebudowy działalności operacyjnej. Dzięki dokładniejszym informacjom o operacjach, procesach i kosztach kierownictwo koncentruje swoją uwagę na produktach i procedurach, które mają największy potencjał do zwiększenia zysków. Ponadto posiadanie dodatkowych informacji o kosztach produktu usprawnia proces podejmowania decyzji dotyczących projektowania produktu, ustalania cen i promowania ciągłych ulepszeń operacyjnych. Wobec tego przedsiębiorstwa, które korzystają z rachunków kosztów, skutecznie pokonują te, które tego nie robią, pod względem zdolności do konkurowania w skali globalnej. Jakość rachunku kosztów w firmach produkcyjnych może służyć jako godny zaufania barometr tego, jak dobrze rachunek ten jest zbudowany, aby służyć strategicznym i operacyjnym wymaganiom decyzyjnym, niezbędnym do przyjęcia orientacji strategicznej[30].

W literaturze dużą wagę przypisuje się także technikom zaliczonym do kategorii strategicznego planowania, kontroli i pomiaru dokonań. B. Nita, prezentując techniki rachunkowości zarządczej, uwzględnił metody analizy strategicznej[31]. W ukształtowaniu strategicznej rachunkowości zarządczej za wartościowe uznał między innymi takie techniki jak: macierz Boston Consulting Group, łańcuch wartość M.E. Portera, cykl życia produktu, mierniki stosowane w kontroli strategicznej czy wielowymiarowe karty wyników[32]. Bez wątpienia wśród technik strategicznej rachunkowości zarządczej ważne miejsce zajmują techniki identyfikacji, analizy, pomiaru i raportowania ryzyka[33].

Techniki strategicznej rachunkowości zarządczej można też rozpatrywać z punktu widzenia odnowy modelu biznesowego, co prezentuje schemat 2.3.

---

[29] N.H.N. Abdullah i in., *op. cit.*, s. 5–6.

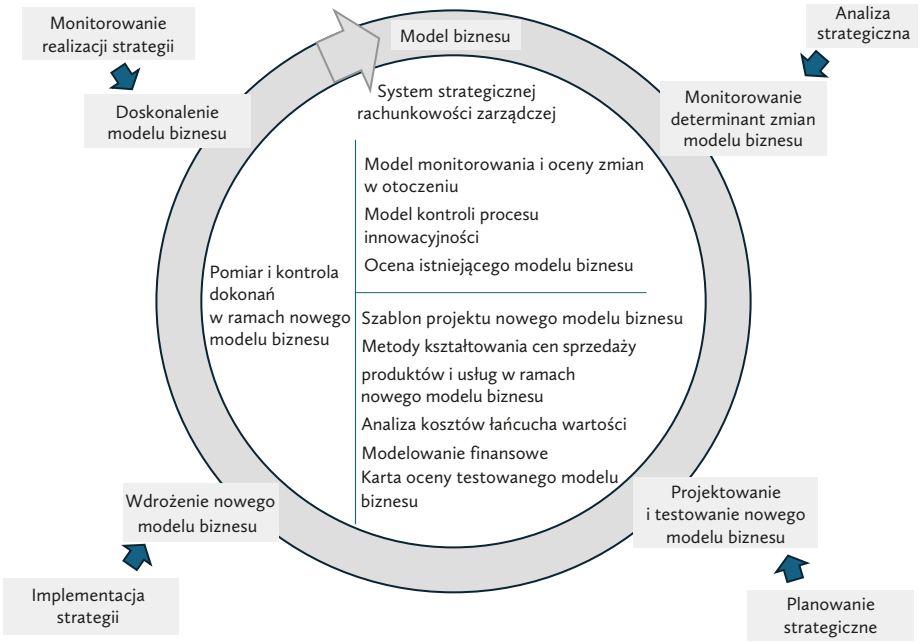
[30] Q.Y. Saleh, M.B. Al-Nimer, S.S. Abbad, *The quality of cost accounting systems in manufacturing firms: A literature review*, Cogent Business & Management, 2023, s. 10.

[31] B. Nita, *op. cit.*

[32] Problem kluczowych mierników dokonań prezentuje szeroko A. Niemiec, *Kluczowe mierniki dokonań (KPI) w zarządzaniu organizacją na gruncie teorii równowagi funkcjonalnej*, CeDeWu, Warszawa 2019.

[33] B. Sadowska, *Istota i klasyfikacja ryzyka w rachunkowości zarządczej*, [w:] *Rachunkowość zarządcza w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, red. B. Sadowska, wyd. 2, CeDeWu, Warszawa 2021, s. 305–333.

Schemat 2.3. Strategiczna rachunkowość zarządcza w odnowie modelu biznesu



Źródło: M. Wierzbiński, *Rachunkowość zarządcza w odnowie modelu biznesowego przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2017, s. 102.

Dynamika zmian w otoczeniu, w tym zmian powodujących nieciągłość działalności organizacji, powoduje, że realizowany przez nią dotychczas model biznesowy staje się modelem przestarzałym, uniemożliwiającym osiąganie przewagi konkurencyjnej. Z tego powodu rolą strategicznej rachunkowości zarządczej jest ciągłe monitorowanie otoczenia oraz wnętrza przedsiębiorstwa i zmian w nim występujących w celu wczesnego zidentyfikowania przesłanek, mogących spowodować nieciągłość, a następnie wspomaganie całego procesu odnowy modelu biznesowego. Odgrywanie tej roli przez strategiczną rachunkowość zarządczą wymaga posiadania przez nią stosownych metod, które pozwalają na:

1. Identyfikację przesłanek:
   a) zewnętrznych, z wykorzystaniem metod skanowania zewnętrznego otoczenia biznesowego przedsiębiorstwa, w tym np. koncepcji słabych sygnałów, metody PEST (z segmentami: Polityka, Gospodarka, Społeczeństwo i Technologia), PESTLE (plus segment prawny i ochrony środowiska), PESSTLEWeb™, wiążącej zidentyfikowane zjawiska w otoczeniu w związki przyczynowo-skutkowe, koncepcji radaru skanującego otoczenie oraz planowania scenariuszowego;
   b) wewnętrznych, będących wynikiem np. innowacji technicznych, technologicznych i produktowych czy procesowych, przez wspomaganie zarządzania

kapitałem intelektualnym, ocenę projektów inwestycyjnych, analizę portfelową, metody kontroli zarządczej itd.

2. Monitorowanie pomysłów, które doprowadzą do powstania nowego modelu biznesowego.
3. Wspomaganie procesu podejmowania decyzji w ramach formalnego procesu badań i rozwoju, w tym decyzji dotyczących rozpoczęcia prac nad nowymi technologiami i produktami, ich kontynuowania czy oceny ich efektywności oraz szans na wdrożenie.
4. Wszechstronną ocenę modelu biznesowego, która umożliwia we właściwym czasie rozpoczęcie prac nad nowym modelem biznesowym, np. metoda VARIM (Value, Adaptability, Rareness, Inimitability, Monetization) wraz z modyfikacją.
5. Projektowanie nowego modelu biznesowego, w którym użytecznymi narzędziami są szablon modelu biznesowego oraz metody jakościowe i ilościowe. Pierwszy służy do oceny adekwatności modelu do zaistniałych zmian. Drugie, czyli nowe metody kształtowania cen, analiza łańcucha wartości, modelowanie finansowe, umożliwiają ocenę realności modelu i jego wkładu w tworzenie wartości.
6. Testowanie nowego modelu biznesowego w rzeczywistych warunkach w ograniczonym zakresie, z wykorzystaniem niewielkich zasobów finansowych. W tej fazie, podobnie jak i w poprzedniej, model wypracowywany jest metodą kolejnych przybliżeń, aż do momentu gdy wystąpi wysokie prawdopodobieństwo jego spójności z oczekiwaniami interesariuszy oraz tworzenia wartości. Metody rachunkowości zarządczej w obu tych etapach powinny umożliwiać ocenę kolejnych zmian i poprawek.
7. Wdrożenie modelu biznesowego, co wiąże się z wyznaczeniem celów, zadań i przydzieleniem środków do ich realizacji. Ważnym narzędziem jest system pomiaru dokonań, będący podstawą kontroli zarządczej realizacji założonych celów i uczenia się. Ponieważ odnowa modelu biznesowego ma charakter ciągły, kontrola zarządcza ma również taki charakter[34].

Model biznesu należy analizować w określonym otoczeniu. Z tego też powodu duże znaczenie przypisuje się analizie strategicznej, w tym przedstawionym już metodom makrootoczenia, czyli metodzie PEST i jej modyfikacjom, a także metodom analizy mikrootoczenia i potencjału wewnętrznego. Zidentyfikowane na jej podstawie możliwe strategie wymagają operacjonalizacji, co wiąże się z prognozowaniem, planowaniem i budżetowaniem strategicznym, a następnie oceną efektywności poszczególnych alternatyw w celu wyboru najkorzystniejszej oraz kontrolą ich realizacji.

---

[34] M. Wierzbiński, *Rachunkowość zarządcza w odnowie modelu biznesowego przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2017 s. 104–307.

Metodami przydatnymi przy analizie zagregowanych elementów modelu biznesu A. Osterwaldera i Y. Pingneura, są np. w segmencie:

a. Propozycja wartości: strategiczne ustalanie cen, rachunek kosztów łańcucha wartości, rachunek kosztów docelowych wraz z technikami analizy wartości dla klienta.
b. Klientów i relacji z klientami oraz kanałów: rachunek kosztów atrybutów istotnych dla klienta, rachunek kosztów jakości, analiza rentowności klientów z wykorzystaniem wieloblokowego rachunku kosztów zmiennych lub rachunku kosztów działań, rachunek kosztów cyklu życia produktu, analiza wartości klientów w całym cyklu utrzymania relacji z nimi (*customer liftime value*), analiza wartości portfela klientów oraz analizy zależności pomiędzy kapitałem klientów i wartością dla właścicieli, analiza rentowności kanałów dystrybucji.
c. Kluczowe procesy i zasoby: rachunek kosztów działań, zasobowy rachunek kosztów, zasobowo-procesowy rachunek kosztów, krzywa doświadczeń, ocena efektywności zrealizowanych procesów i wykorzystanych zasobów, analiza łańcucha tworzenia wartości oraz łańcucha dostaw, *benchmarking*, *lean accoutning*, *agile*.
d. Kluczowi partnerzy: identyfikacja istotnych interesariuszy, ocena koncentracji sektora, krzywa doświadczeń, analiza kosztów, rachunkowość otwartych ksiąg, rachunkowość międzyorganizacyjna.
e. Strumienie przychodów i kosztów: pozycja przedsiębiorstwa na rynku, rachunek kosztów zmiennych, analiza koszty – rozmiary – wyniki z odpowiednimi rozszerzeniami, np. o wpływ inflacji, badanie wrażliwości itd., metody kalkulacji kosztów, analiza dokonań i kosztów konkurencji, analiza kosztów w modelu *cost-driven*, a więc minimalizacji kosztów w modelach biznesu proponujących niskie ceny, lub w modelu *value-driven*, gdy model biznesu oparty jest na ofercie spersonalizowanej.

Dodatkowo zasadne jest uwzględnienie metod:

– pomiaru i raportowania dokonań,
– identyfikacji, pomiaru i oceny ryzyka.

Przyjęcie idei zrównoważonego rozwoju w zarządzaniu przedsiębiorstwem jest powodem modyfikacji istniejących dotychczas technik rachunkowości zarządczej lub też tworzy zapotrzebowanie na nowe, spełniające oczekiwania zarządzających. Zrównoważony rozwój łączy sferę ekonomii, środowiska i społeczeństwa na różnych płaszczyznach. Odporność biznesowa jest uzależniona od tego, w jakim stopniu organizacja rozumie, jak te trzy filary razem wpływają i kształtują jej strategie i model biznesowy. Zdolność do tworzenia i zarządzania zrównoważonym biznesem opiera się na kilku kluczowych elementach:

– zaangażowaniu interesariuszy, które powoduje, że komunikacja ze wszystkimi kluczowymi interesariuszami staje się ważna; istotne jest nie tylko dostarczanie im informacji, ale także otrzymywanie informacji i opinii od klientów, dostawców i konsumentów;
– systemach raportowania środowiskowego; organizacja powinna korzystać ze standardów ogólnych lub branżowych, aby mieć pewność, że raportuje we właściwy sposób właściwe pozycje; zrównoważony biznes osadza efektywność środowiskową w swojej kulturze i infrastrukturze;
– analizie cyklu życia; aby promować zrównoważony rozwój, organizacja może wykorzystać model cyklu życia do analizy wpływu swoich produktów na środowisko i społeczeństwo, co umożliwi organizacji lepsze reagowanie na zmiany w tych obszarach[35].

Dodatkowo perspektywa interesariuszy koncentruje się na silnej identyfikacji ESG, przede wszystkim przez ich procesy zarządzania ryzykiem.

Przedstawiony przegląd technik strategicznej rachunkowości zarządczej pokazuje ich bogactwo. Jednocześnie wyniki prowadzonych badań wskazują na ograniczony zakres ich wykorzystania w praktyce. Zidentyfikowane czynniki decydujące o wykorzystaniu określonych technik nie są jednoznaczne. Za istotne uznaje się między innymi: wielkość organizacji, strategię typu poszukiwacz, udział księgowych w opracowaniu strategii, kompetencje menadżerów wyższego szczebla, wprowadzenie systemów kontroli zarządczej, etap cyklu życia organizacji, niepewność otoczenia, natężenie konkurencji i lokalizację przedsiębiorstwa. Różnice w wykorzystaniu technik strategicznej rachunkowości zarządczej w poszczególnych krajach wynikają też z czynników kulturowych, prawnych i instytucjonalnych. Aby techniki strategicznej rachunkowości zarządczej były przyjmowane przez większą liczbę firm w celu poprawy ich wyników biznesowych, należy jaśniej zdefiniować cechy orientacji zewnętrznej, określając, kim są strony zewnętrzne, na które będą miały wpływ stosowane techniki, i jakie korzyści mogą one przynieść podmiotom zewnętrznym i wewnątrz organizacji[36]. Techniki strategicznej rachunkowości zarządczej odzwierciedlają strategie firmy, wymagania konkurencji i tworzenie trwałej wartości. Ich zastosowanie przyczynia się do poprawy doskonałości organizacyjnej, osiągania założonych celów i poprawy konkurencyjności.

Jak wynika z przedstawionych rozważań, zarządzający potrzebują obecnie istotnego wsparcia w procesie decyzyjnym. Tym wsparciem od strony narzędziowej są techniki strategicznej rachunkowości zarządczej. Ich wykorzystanie natomiast leży w kompetencjach księgowych.

---

[35] T. Jones, H. Atkinson, A. Lorenz, P. Harris, *Strategic Managerial Accounting: Hospitality*, Tourism and Events Applications, Goodfellow Publishers Ltd, London 2012, s. 282.

[36] N.H.N. Abdullah i in., *op. cit.*, s. 9–11.

2.3. Udział księgowego w strategicznych procesach zarządzania

Księgowi zarządczy odgrywają wiodącą rolę w podróży od celu do wpływu, realizując integrację między celem, strategią, innowacją i wpływem w praktyce. Ta rola wymaga od nich sprostania kilku wyzwaniom:

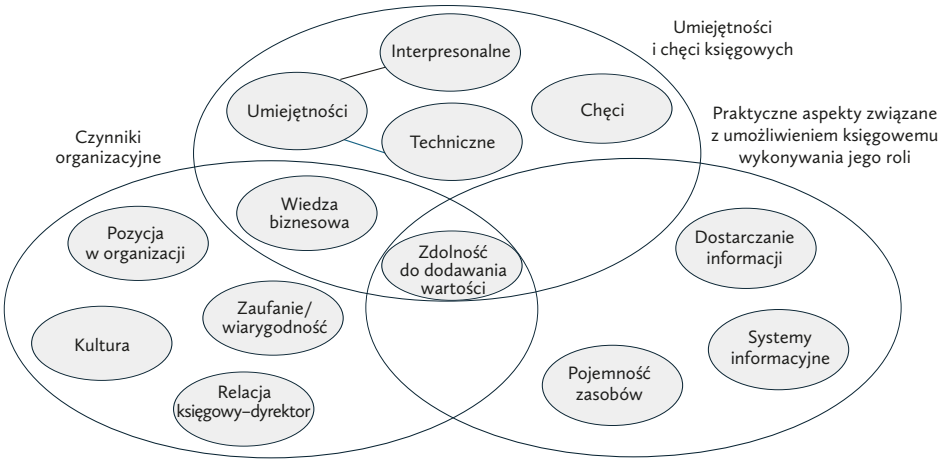
1. Zabezpieczeniu i utrzymaniu zrozumienia, zainteresowania i stałego zaangażowania członków zarządu, a także najwyższego kierownictwa, którzy są odpowiedzialni za podróż od celu do wpływu przez przyjęcie i efektywne wykorzystanie zintegrowanego myślenia.
2. Inicjowaniu i realizacji prac interdyscyplinarnej grupy prowadzonej przez entuzjastycznych wewnętrznych „zmieniaczy gier", aby zapewnić zaangażowanie, różnorodność i integrację, podczas gdy koncepcja integracji jest stosowana w planowaniu, pomiarach i raportowaniu.
3. Połączeniu celu ze strategią przez ocenę istotności, która jest w stanie uchwycić finansowe znaczenie istotności, jej konsekwencje dla wyników finansowych organizacji oraz wpływ na znaczących interesariuszy.
4. Koncentracji na innowacjach jako kluczowym motorze operacjonalizacji strategii opracowanej przez zarząd oraz jako sposobie skutecznej integracji zrównoważonego rozwoju z modelem biznesowym organizacji.
5. Zrozumieniu celów finansowych i operacyjnych, które są powiązane z planem strategicznym organizacji, przez identyfikację zasobów, działań, czynników napędzających i interesariuszy zaangażowanych w rozwój i realizację modelu biznesu.
6. Przezwyciężeniu ograniczeń budżetowania kapitałowego, które nie uwzględniają niewidocznych kapitałów projektu (wartości niematerialnych) i opracowanie lepszego metodycznie systemu oceny i włączenia długoterminowego tworzenia wartości do procesu decyzyjnego.
7. Rozpoznaniu i zarządzaniu wieloma kompromisami, interesami i ryzykiem, charakteryzującymi proces tworzenia wartości, zwłaszcza w ramach kapitałów, które są niezbędne do wyobrażenia sobie, że organizacja wykracza poza obecne niespokojne czasy i dąży do możliwej, pożądanej przyszłości dla organizacji i społeczeństwa w zakresie strategii, modelu biznesu i procesów innowacji.
8. Wdrożeniu kompleksowego systemu gromadzenia i analizy danych, który wspiera zintegrowane myślenie i raportowanie, a także walidację i ciągłą analizę osiągniętych wyników.
9. Zaprojektowaniu systemu oceny i zarządzania przez cele, który będzie w stanie nagradzać osiągnięcie celów finansowych i niefinansowych, a także łączność i inkluzywność mierzonych wyników.

10. Opanowaniu pomiaru, wyceny i monetyzacji[37] wpływu i udostępniania danych zarządowi i kluczowym liderom organizacji w celu zapewnienia, że analiza danych jest przeprowadzana dokładnie i wykorzystywana do przyszłych celów decyzyjnych[38].

Znajdujące się w centrum tej debaty systemy rachunkowości i raportowania oferują przestrzeń, w której współczesne organizacje wychwytują, organizują i przekazują elementy składowe swojej „licencji na prowadzenie działalności" swoim interesariuszom, w tym obecnym i potencjalnym inwestorom, decydentom, a także całemu społeczeństwu. Z tych powodów rozwiązania z zakresu rachunkowości ewoluują, aby zapewnić organizacjom, rynkom i społeczeństwom lepsze rozwiązania do komunikowania o czynnikach napędzających realizację zrównoważonej strategii, tworzeniu wartości i innowacjach[39].

Poziom zaangażowania księgowego w strategicznych procesach zarządzania uzależniony jest od splotu trzech grup czynników, co przedstawia schemat 2.4.

Schemat 2.4. Czynniki wpływające na zaangażowanie księgowego w proces zarządzania strategicznego



Źródło: G.S. Pitcher, *Management Accounting in Support of the Strategic Management Proces*, 11, Problem 1, CIMA, s. 6, www.cimaglobal.com (dostęp: 4.08.2023).

---

[37] Monetyzacja (ang. *monetization*) – oznacza zamianę aktywów rzeczowych lub finansowych na prawny środek płatniczy. Zazwyczaj odnosi się do wybijania monet lub drukowania banknotów przez banki centralne. Potocznie – przekształcanie czegoś w pieniądz. https://sjp.pl/monetyzowa%C4%87.

[38] C. Busco, *Purpose to Impact How accounting and reporting practices pave the path to Sustainable Value Creation. The role of Integrated Thinking and the finance function*, CIMA Research Executive Summary, 19, 1, September 2022, s. 24.

[39] *Ibidem*, s. 2.

Księgowi są w stanie tworzyć dodatkową wartość, gdy odpowiednio ukształtowane zostaną czynniki w trzech przedstawionych grupach, a więc w grupie czynników związanych z sylwetką samego księgowego, jego postrzeganiem przez dyrektora i zarząd oraz uwarunkowań informacyjnych i zasobowych przedsiębiorstwa. W pierwszej grupie czynników istotne jest autentyczne zainteresowanie sprawami biznesowymi i chęć zaangażowania się księgowych w ich realizacje. Ważne są również kwalifikacje księgowych w obszarach obejmujących nadzór, zarządzanie ryzykiem w warunkach dynamicznie zmieniającego się otoczenia, analizę biznesową oraz podejmowanie decyzji. Księgowi zarządczy dysponują wieloma umiejętnościami i obszarami wiedzy, które mogą wykorzystać w procesie identyfikacji istotnych siedemnastu celów zrównoważonego rozwoju, ale też w opracowaniu nowych programów, ocenie ryzyka i proponowaniu alternatywnych kierunków działania. Znają i stosują profesjonalne narzędzia, techniki oraz analizy danych, a także narzędzia wspierania ładu korporacyjnego. Mają oni swoje kodeksy zawodowe CIMA, AICPA, CGMA, SKwP, które opierają się na zasadach uczciwości i obiektywności, kompetencji zawodowych i należytej staranności oraz poufności i profesjonalnym zaufaniu.

IFAC opracowała ramy edukacji w zakresie zrównoważonego rozwoju, obejmujące to, co nowe, i to, co nie uległo zmianie w czterech kluczowych obszarach zainteresowania zawodowych księgowych (tab. 2.3).

Tabela 2.3. Ramy edukacji w zakresie zrównoważonego rozwoju

UMIEJĘTNOŚCI TECHNICZNE	
Jesteśmy gotowi	**Będziemy**
1	2
1. Tworzyć wysokiej jakości raporty finansowe przydatne przy podejmowaniu decyzji. 2. Interpretować dane i informacje niefinansowe. 3. Analizować dane i informacje w celu wsparcia procesu decyzyjnego kierownictwa. 4. Ocenić adekwatność systemów, procesów i kontroli w zakresie sprawozdawczości finansowej	1. Rozumieć i stosować nowe standardy i wymagania w zakresie raportowania i zapewniania zgodności ze zrównoważonym rozwojem. 2. Ustanawiać nowe sposoby pomiaru wydajności, w tym wskaźników i celów opartych na podstawach naukowych. 3. Analizować nowe typy zbiorów danych i scenariuszy związanych ze zrównoważonym rozwojem, aby wspierać świadome podejmowanie decyzji. 4. Projektować, wdrażać i oceniać systemy, procesy i kontrole na potrzeby raportowania związanego ze zrównoważonym rozwojem. 5. Kierować się osądem i oceniać istotność w kontekście zrównoważonego rozwoju. 6. Tworzyć wysokiej jakości ujawnienia i informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju, przydatne przy podejmowaniu decyzji

1	2
PRZEDSIĘBIORCZOŚĆ	
1. Zrozumieć i ocenić zmieniające się modele biznesowe. 2. Interpretować czynniki regulacyjne, branżowe i inne czynniki zewnętrzne w kontekście operacyjnym jednostki. 3. Analizować wpływ strategicznych decyzji biznesowych. 4. Opracowywać i oceniać procedury zarządzania i zarządzania ryzykiem	1. Myślicielami systemowymi, którzy rozważają wpływ globalnego krajobrazu zrównoważonego rozwoju na modele biznesowe, łańcuchy wartości i strategie. 2. Rozpoznawać powiązania zagrożeń i możliwości finansowych, i tych związanych ze zrównoważonym rozwojem. 3. Oceniać wpływ na zarządzanie, ryzyko i wydajność. 4. Zapewniać kierownictwu informacje związane ze zrównoważonym rozwojem, aby wesprzeć świadome podejmowanie decyzji. 5. Tworzyć wysokiej jakości informacje przydatne przy podejmowaniu decyzji dla wielu zewnętrznych interesariuszy
KOMPETENCJE BEHAWIORALNE	
1. Trenować umiejętność analitycznego myślenia. 2. Wykazywać się odpornością, elastycznością i sprawnością intelektualną w sposobie naszej pracy. 3. Rozwijać ciekawość intelektualną i uczyć się przez całe życie. 4. Budować silne relacje międzyludzkie. 5. Współpracować z zespołami, organizacjami, specjalistami i ekspertami	1. Wykorzystywać umiejętności analityczne i wiedzę księgową do nowych typów danych i wymogów raportowania. 2. Wykorzystywać umiejętności krytycznego myślenia i rozwiązywania problemów, aby skutecznie analizować przyszłe scenariusze, w tym ryzyko i niepewności, oraz rozważać alternatywy. 3. Ciągle rozwijać nową wiedzę i umiejętności, aby reagować na działania związane ze zrównoważonym rozwojem. 4. Doskonalić umiejętności współpracy umożliwiające efektywną pracę w zespołach multidyscyplinarnych i z szerszą gamą ekspertów. 5. Komunikować się jasno i skutecznie z szerszym gronem wewnętrznych i zewnętrznych interesariuszy-ekspertów
ETYKA I WARTOŚCI ZAWODOWE	
1. Utrzymywać silne podstawy etyczne przez przestrzeganie Kodeksu IESBA1 wraz z wszelkimi bardziej restrykcyjnymi wymogami krajowymi. 2. Zdobywać i utrzymywać profesjonalną wiedzę i umiejętności w celu świadczenia wysokiej jakości usług i ochrony interesu publicznego. 3. Mieć dociekliwy umysł i kierować się zawodowym osądem oraz sceptycyzmem	1. Stosować poprawione i nowe standardy etyczne w zakresie raportowania i zapewniania zgodności ze zrównoważonym rozwojem. 2. Rozważać zagrożenia etyczne w kontekście zrównoważonego rozwoju, w tym podczas pracy z ekspertami i innymi osobami. 3. Kierować się zawodowym osądem i sceptycyzmem podczas przygotowywania lub zapewniania informacji na temat ujawnień związanych ze zrównoważonym rozwojem

Źródło: *Equipping Professional Accountants for Sustainability*, IFAC-Equipping-Professional-Accountants-Sustainability.pdf (ifacweb.blob.core.windows.net) (dostęp: 15.07.2024).

Rolą księgowego zarządczego jest umożliwienie sformułowania celów zrównoważonego rozwoju, ich kształtowanie i raportowanie, mówiące o tym, jak organizacje tworzą i zachowują wartość. Kompleksowe spojrzenie na model biznesowy oraz dostęp do technologii informatycznych sprawia, że są oni doskonale przygotowani do prowadzenia rozmów i raportowania o możliwościach i dostarczaniu wartości, jakie niosą ze sobą cele zrównoważonego rozwoju. Posiadany dostęp do systemu informacji i kontroli sprawia, że organizacje i ich interesariusze mogą podejmować lepsze decyzje i wdrażać zrównoważone rozwiązania w kontekście przyszłej wartości organizacji i wartości społecznej w perspektywie krótko-, średnio- i długoterminowej[40]. Oprócz wysokich umiejętności technicznych istotne jest także rozwijanie umiejętności interpersonalnych, prezentacja i doskonała, wszechstronna komunikacja. Inteligentna interpretacja liczb pozwala na zrozumienie ich znaczenia przez odbiorców. Można ją traktować jako nową usługę, która zastąpi te tradycyjnie dotychczas oferowane, a utracone w wyniku automatyzacji.

W drugiej grupie czynników organizacyjnych, obejmujących aktywne uczestnictwo księgowego w strategicznych procesach zarządzania, decydujące jest postrzeganie księgowego przez dyrektora. Dyrektor i zarząd muszą zaufać osądowi i radom udzielonym przez księgowego.

Trzeci aspekt dotyczy praktycznych aspektów możliwości pełnienia tej funkcji. Jednym z kluczowych obszarów, w których księgowi wspierają menadżerów, jest udzielanie informacji. Z tego powodu istotna jest dostępność do sprofilowanego systemu informacyjnego oraz posiadanie odpowiednich zasobów kadrowych, tak by większość czasu pracy księgowego zajmowało zaangażowanie się w działalność biznesową, a nie gromadzenie, zestawianie, analizowanie i prezentacja informacji[41].

Ewolucja koncepcji strategicznego zarządzania oraz technologii informacyjno-komunikacyjnych spowodowała, że funkcja księgowego zarządczego została poszerzona o pełnienie funkcji strategicznego partnera biznesowego. Pełnienie tej funkcji wymaga szerokich umiejętności, czyli umiejętności interpersonalnych (zdolności do konstruktywnego kwestionowania i kwestionowania założeń, liczb i ich znaczeń), umiejętności konceptualnych (podejmowania i kierowania decyzjami zgodnymi ze środowiskiem biznesowym i strategią organizacji) oraz/lub umiejętności technicznych (obsługi komputera, księgowości i modelowania danych). Ponieważ strategicznym księgowym zarządczym bliżej jest do odgrywania roli partnera biznesowego,

---

[40] T. Barman, M. Farrara, *Creating a sustainable future. The role of the accountant in implementing the Sustainable Development Goals*, CGMA, 2018, s. 10–12.

[41] G.S. Pitcher, *Management Accounting in Support of the Strategic Management Proces*, 11, Problem 1, CIMA, s. 6, www.cimaglobal.com (dostęp: 4.08.2023).

potrzebuje on w zależności od stopnia rozwoju wsparcia ze strony analityka danych, mistrza danych, inżyniera danych lub inżyniera uczenia maszynowego.

Reasumując, można stwierdzić, że w strategicznym zarządzaniu organizacją księgowi odgrywają znacznie większą rolę. W związku z tym pojawiła się też koncepcja „księgowego strategicznego". Nie jest on już tylko dostawcą informacji, ale aktywnym graczem w procesie zarządzania strategicznego, mającym moc osiągania własnych celów. Jego aktywność, skoncentrowana dotychczas na kwestiach operacyjnych, obecnie ma orientację strategiczną, łączącą problematykę klientów, procesów oraz zarządzania kapitałem ludzkim i finansami w kontekście zrównoważonego rozwoju. Realizując tę funkcję, księgowy pozostaje w ścisłych relacjach z innymi pracownikami pełniącymi określone funkcje. Odgrywa zatem rolę łącznika pomiędzy nimi oraz poszczególnymi szczeblami zarządzania. Nowa koncepcja księgowego strategicznego wydaje się być więc naturalną propozycją w dokonującej się ewolucji tego zawodu.

2.4. Wyzwania stojące przed współczesnymi księgowymi

Zasadniczo wyróżnić można dwa istotne wyzwania stające przed księgowymi zarządczymi. Pierwszym jest zmienność otoczenia, natomiast drugim technologie informacyjne i komunikacyjne.

2.4.1. *Agile* – zwinność organizacji

Zmieniające się szybko otoczenie biznesowe określone jest jako VUCA lub BANI. Pierwsze cechuje:

a) *Volatility* – zmienność (szybkie zmiany przebiegające nagle, ekstremalnie, wielowarstwowo w sposób chaotyczny, uniemożliwiający określenie trendów lub znalezienie wzorców postępowania),
b) *Uncertainty* – niepewność (niezdolność przewidywania przyszłości na podstawie przeszłości),
c) *Complexity* – złożoność (wywołana dużą liczbą nakładających się czynników wewnętrznych i zewnętrznych, które powodują trudność identyfikacji łańcucha przyczynowo-skutkowego w procesie podejmowania decyzji),
d) *Ambiguity* – niejednoznaczność (działania na nieznanym terenie, czyli rozpoczęcie działalności w przestrzeni cyfrowej, w której dotychczas organizacja nie funkcjonowała).

Drugie, BANI, uważane za lepiej dostosowane do współczesnego świata, oznacza:

a) *Brittle* – kruche (zakłócenia w jednym systemie oddziałują na inne systemy gospodarki światowej),
b) *Anxious* – niespokojne (duża liczba bodźców i brak ram stanowiących oparcie),

c) *Non-lineare* – nieliniowe (brak logiki łańcuchów przyczynowo-skutkowych, ponieważ przyczyny pojawiają się z dużym opóźnieniem),
d) *Incomprehensible* – niezrozumiałe (trudność powiązania skutków zdarzeń z jedną bezpośrednią przyczyną powoduje niezrozumiałość świata)[42].

Wyróżnić można zwinność operacyjną i zwinność strategiczną. Pierwsza to zdolność zespołu lub pracownika do bieżącej identyfikacji nieprzewidzianych zmian i szybkiego ich uwzględniania w wytwarzanych produktach lub usługach przy jednoczesnym elastycznym dostosowywaniu zasobów, procesów, priorytetów lub zadań w celu zaspokojenia potrzeb klienta[43].

Strategiczna zwinność jest definiowana jako zdolność organizacji do podejmowania strategicznych wyzwań przy jednoczesnym zachowaniu elastyczności i jest postrzegana jako środek, za pomocą którego organizacje przekształcają się i odkrywają na nowo, dostosowują się i przetrwają. Przy czym w tym wypadku – ze względu na długoterminową perspektywę – zwinność nie jest ściśle determinowana szybkością działania. Jest ona raczej stopniowym i przyrostowym badaniem długoterminowym dostosowania organizacji do wymagań środowiska zewnętrznego i długoterminowych kompetencji, kultury i strategii organizacji. Strategiczna elastyczność nie jest więc prostą zmianą starych sposobów funkcjonowania, ale wymaga nowych modeli biznesowych[44].

Zmienne warunki i wymogi pracy implikują wykształcenie się zwinnych zachowań pracowników oraz całych organizacji, do których można zaliczyć:

– umiejętność szybkiego dostrzegania okazji rynkowych,
– błyskawiczną identyfikację zagrożeń płynących z otoczenia,
– zdolność kategoryzowania sytuacji jako sprzyjających bądź niesprzyjających, umiejętność sprawnego realizowania zadań oraz bieżące sterowanie ich realizacją,
– odpowiednie połączenie „wizjonerstwa z zarządzaniem operacyjnym", co oznacza umiejętność szerzenia idei przy jednoczesnym osadzeniu tych idei w działaniach organizacji,
– umiejętność dokonywania oceny adekwatności zasobów, a także zdolność pozyskiwania ich z otoczenia[45].

---

[42] R. Wojtachnik, *Zwinny system zarządzania jako remedium na szybkie zmiany w otoczeniu*, Przegląd Organizacji, 12(995), 2022, s. 15–25.

[43] *International Group of Controlling (IGC)*, red. K. Möller, Controlling & Agility, 2022, s. 11, https://www.igc-controlling.org/downloads/standards (dostęp: 27.08.2023).

[44] Y. Doz, M. Kosonen, *The Dynamics of Strategic Agility: Nokia's Rollercoaster Experience*, California Management Review, 50/3, 2008, s. 95–118.

[45] S. Meredith, D. Francis, *Journey towards agility: The agile wheel explored*, The TQM Magazine, 12(2), 2000, s. 137–143, za: M. Kocot, A. Kwasek, *Zwinność organizacyjna jako determinanta efektywnego wykorzystania ICT*, ZN WSH Zarządzanie, 4, 2022, s. 94.

Uważa się też, że jedyną istotną kompetencją zwinnych i odpornych pracowników jest predyspozycja do ciągłego uczenia się[46].

Podejście zwinne z całą pewnością oddziałuje na zakres i sposób realizacji zadań przez księgowego zarządczego/controllera (tab. 2.4)[47].

Tabela 2.4. Wpływ zwinności na główne procesy modelu procesu controllingowego International Group of Controlling

Proces główny	Oddziaływanie
1	2
Planowanie strategiczne	– częstsza ocena strategii i weryfikacja założeń planu – utworzenie strategicznego systemu wczesnego ostrzegania – opracowanie i realizacja wielu opcji strategicznych (małe zakłady i szybka reakcja na niepowodzenia)
Prognozowanie, operacyjne planowanie i budżetowanie	– większy nacisk na częstsze prognozy w celu szybszego reagowania – większe budżety dla większej elastyczności (np. docelowa marża zysku zamiast szczegółowych celów dla poszczególnych rodzajów kosztów) – stopniowe udostępnianie odrębnych bloków kosztów stałych – rezerwowanie elastycznych budżetów na podejmowane inicjatywy – stosowanie „Zasad nowoczesnego budżetowania”
Inwestycje	– budżety inwestycji strategicznych bez natychmiastowego zwrotu, z których środki można przydzielać elastycznie (Małe zakłady) – ocena inwestycji: zmiana oceny z wartości bieżącej netto na analizę korzyści – monitoring inwestycji: analiza potencjału z możliwością szybkiego zatrzymania inwestycji

[46] A. Suhayl, J. Manoj, *The VUCA Leaner*, Sage Publications, London 2018, za: R. Wojtachnik, *Zwinny system zarządzania jako remedium na szybkie zmiany w otoczeniu*, Przegląd Organizacji, 12(995), 2022, s. 16.

[47] Prezentując wpływ podejścia zwinnego na pełnioną funkcję księgowego zarządczego, przyjęto pogląd o jedności funkcji controllera (prezentowanej w cytowanym materiale źródłowym) i specjalisty ds. rachunkowości zarządczej. Por. A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza jako działalność zawodowa w kontekście doświadczeń zagranicznych*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, 62(118), 2011, s. 289–312. Odpowiada to też koncepcji controllingu wspierającego zarządzanie, ukierunkowane na wynik przez dostarczanie informacji. Por. D. Hahn, *Controlling in Deutschland – State of the Art*, [w:] *Die Kunst des Controlling*, R. Gleich, W. Seidenschwarz, München 1997, s. 17 i n.

1	2
Koszt, księgowość	– podstawowe pytanie, jaki rachunek kosztów? – częstsze korekty struktury centrów kosztów, ewentualnie bardziej zgrubna struktura centrów kosztów – uproszczona wewnętrzna alokacja działań – elastyczny rachunek kosztów planowanych, aby lepiej odzwierciedlać zmiany ilości
Raportowanie zarządcze	– większa przejrzystość tego, co dzieje się w niezdefiniowanych obszarach – więcej raportowania *ad hoc* i samoobsługowego BI – szybsze raportowanie – ważnym elementem staje się raportowanie z postępu projektu
Business Partnering	– znajomość metod zwinnych – wzmocnienie zdecentralizowanego partnerstwa biznesowego
Controlling projektów	– zmiana z kilku dobrze zaplanowanych dużych projektów opartych na metodzie kaskadowej na projekty zorientowane na Scrum – rosnące znaczenie zarządzania wieloma projektami
Ryzyko, kontrola	– częstszy przegląd źródeł ryzyka – pomiar ryzyka (np. miary zagrożenia) – symulacja wpływu niepowodzenia Małych zakładów
Zarządzanie danymi	– szybsza i częstsza kontrola nowych danych podstawowych – szybsze i częstsze dostosowanie istniejących systemów informatycznych oraz adaptacja oprogramowania
Dalszy rozwój, organizacja, procesy, instrumenty i systemy	– szybsza adaptacja systemu sterowania
Kontrolowanie funkcji	– stosowanie zwinnych podejść w działach – znajomość zwinnych podejść stosowanych przez zdecentralizowanych controllerów – integracja wymienionych wyżej efektów

Źródło: *International Group of Controlling* (*IGC*), red. K. Möller, Controlling & Agility, 2022, s. 118, https://www.igc-controlling.org/downloads/standards (dostęp: 27.08.2023).

Wśród propozycji minimalizujących skutki VUCA i BANI wymienić można te zawarte w tabeli 2.5.

Tabela 2.5. Proponowane działania minimalizujące skutki VUCA i BANI

VUCA/BANI	Cecha	Proponowane działania
VUCA	Zmienność	Szybkie wdrożenie zmian strategicznych (np. OKRy)
	Niepewność	Dostosowanie strategii do zmieniającej się rzeczywistości, ciągłe zmiany dostosowane do potrzeb klienta i konieczność inwestycji w nowe czynniki konkurencyjności oraz eliminacja kosztów, które nie tworzą przewagi konkurencyjnej
	Złożoność	Podejmowanie decyzji na podstawie danych
	Niejednoznaczność	Próbowanie nowych modeli biznesowych, metod zarządzania, obecność w przestrzeni cyfrowej
BANI	Kruchość	Budowa odporności przedsiębiorstwa
	Niespokojność	Zwinność biznesu: empatia, uważność, szeroki kontekst podczas podejmowania decyzji, szybkie wykorzystanie nadarzających się szans, elastyczne procesy i możliwości szybkiego wypróbowywania rozwiązań
	Nieliniowość	Badanie kontekstu podejmowania decyzji i stosowania metod adaptacyjnych
	Niezrozumiałość	Powtarzalność procesu zarządzania (zwinność) zapewniająca pracownikom stabilność mimo wykonywania różnych zadań

Źródło: R. Wojtachnik, *Zwinny system zarządzania jako remedium na szybkie zmiany w otoczeniu*, Przegląd Organizacji, 12(995), 2022, s. 18.

Pełnienie przez księgowego zarządczego wyżej wymienionych funkcji stawia przed nim wyższe wymagania, ale też wspomagane jest przez odpowiednie, dynamicznie rozwijające się narzędzia technologii informacyjno-komunikacyjnych jako przekaźniki zwinności.

2.4.2. Technologie informacyjne i komunikacyjne

Technologie cyfrowe stały się czwartym czynnikiem produkcji, obok kapitału, siły roboczej i zasobów naturalnych. Termin „transformacja cyfrowa" odnosi się do fundamentalnej zmiany w działaniach, procesach, kompetencjach i modelach organizacyjnych, umożliwiającej w pełni, priorytetowo i strategicznie wykorzystanie możliwości

i wpływu różnych technologii cyfrowych[48]. To także integracja zaawansowanych technologii informacyjnych opartych na zintegrowanych i coraz bardziej inteligentnych systemach oprogramowania, umożliwiających wzajemne połączenie wszystkich jednostek procesu produkcyjnego[49]. Wdrażanie technologii cyfrowych pociąga za sobą nowe możliwości tworzenia wartości i ułatwia przejście z tradycyjnej organizacji do cyfrowego modelu biznesowego, uważanego za najważniejszy element stymulowania przedsiębiorczości i innowacji oraz wnoszącego istotny wkład w zrównoważony rozwój. Potencjał technologii cyfrowych ułatwia budowanie zrównoważonych modeli biznesowych, które opierają się na wynikach społecznych, środowiskowych oraz ekonomicznych, i stanowi najważniejszy impuls do wprowadzenia przedsiębiorczości i innowacji. Elastyczne modele biznesowe muszą umożliwiać transformację technologii, gospodarki i środowiska. Literaturę dotyczącą modeli biznesowych na styku CE i digitalizacji można podzielić na dwa strumienie:

1. Strumień koncentrujący się na sposobach, w jakie cyfryzacja umożliwia i podkreśla wprowadzanie cyklicznych modeli biznesowych (CBM).
2. Strumień badań transformacji w systemy usług produktowych (PSS)[50].

Technologie cyfrowe w połączeniu ze zmianą sposobu myślenia mogą zapewnić nowe możliwości planowania, zarządzania i zrównoważonego rozwoju. Wykształcenie się koncepcji zwinności stało się odpowiedzią współczesnych przedsiębiorstw na pojawienie się niekontrolowanych zmian w otoczeniu rynkowym, będących efektem gwałtownej cyfryzacji. Przedsiębiorstwo, które pragnie przetrwać w tak turbulentnych warunkach, musi wykreować zdolności do strategicznej odpowiedzi na pojawiające się nowe wyzwania otoczenia biznesowego. Z tego też względu coraz większa liczba przedsiębiorstw wykorzystuje narzędzia Information and Communications Technology (ICT). W strategicznej rachunkowości zarządczej ICT jest rozumiane jako gromadzenie, przetwarzanie i udostępnianie informacji w formie elektronicznej z wykorzystaniem technik cyfrowych i wszelkich narzędzi komunikacji elektronicznej, które zapewniłyby najwyższą aktualność i bogactwo danych, jak również efektywną komunikację. W celu przedefiniowania tworzenia wartości konsumenckich i podejmowania decyzji coraz częściej stosowane są takie technologie jak usługi w chmurze, Internet Rzeczy, Big Data, *blockchain*, sztuczna inteligencja. Każdy etap rozwoju technologii informacyjnych otworzył nowe możliwości tworzenia wartości.

---

[48] SCOOP.eu, *Digital transformation: online guide to digital business transformation*, 2021, https://www.i-scoop.eu/digital-transformation/ (dostęp: 15.10.2022).

[49] P. Polak, *Welcome to the digital era – the impact of AI on business and society*, Society, 58, 3, June 2021, s. 177–178.

[50] C. Chetna, P. Vinit, D. Amandeep, *Linking circular economy and digitalization technologies: A systematic literature review of past achievements and future promises*, Technological Forecasting & Social Change, 177, 121508, 2022, s. 7.

Przetwarzanie w chmurze to model umożliwiający wszechobecny, wygodny dostęp sieciowy na żądanie do współdzielonej puli konfigurowalnych zasobów obliczeniowych (np. sieci, serwerów, pamięci masowej, aplikacji i usług), które można szybko udostępnić przy minimalnym wysiłku w zakresie zarządzania lub interakcji z usługodawcą[51]. Obecnie wyróżnia się cztery modele wdrożeniowe chmury:

1. Publiczny. Infrastruktura chmury jest udostępniana do otwartego użytku ogółowi społeczeństwa. Może być własnością, być zarządzana i obsługiwana przez organizację biznesową, akademicką lub rządową, bądź też przez ich kombinację. W tym wypadku centra obliczeniowe mogą się znajdować w dowolnym miejscu na świecie – również takim, w którym niska cena wynajmu lub utrzymania infrastruktury jest adekwatna do niskiej jakości wykonywanych usług, takich jak serwisowanie czy ochrona danych użytkowników.
2. Prywatny. Infrastruktura chmurowa jest udostępniana do wyłącznego użytku jednej organizacji obejmującej wielu konsumentów (np. jednostki biznesowej). Może być własnością organizacji, strony trzeciej lub ich kombinacji, być zarządzana i obsługiwana przez nią, może też istnieć w siedzibie firmy lub poza nią. W tym przypadku mamy do czynienia z większą kontrolą zawartości chmury, wyostrzone są kwestie bezpieczeństwa i istnieje mniejsze ryzyko.
3. Społecznościowy. Infrastruktura chmury jest udostępniana do wyłącznego użytku określonej społeczności konsumentów z organizacji, którzy mają wspólne podstawy (misję, wymagania bezpieczeństwa, zasady i względy dotyczące zgodności). Może być własnością, być zarządzana i obsługiwana przez jedną lub więcej organizacji w społeczności, stronę trzecią lub ich kombinację i może istnieć w siedzibie lub poza nią.
4. Hybrydowy. Infrastruktura chmurowa to kompozycja dwóch lub większej liczby odrębnych chmur infrastruktury (prywatnej, społecznościowej lub publicznej), które pozostają odrębnymi jednostkami, ale są połączone ze sobą standardową lub zastrzeżoną technologią, która umożliwia przenoszenie danych i aplikacji (np. rozrywanie chmury w celu równoważenia obciążenia między chmurami). W ten sposób komunikacja może odbywać się np. za pomocą funkcjonalności chmury publicznej, a dane przechowywane są na własnych serwerach w chmurze prywatnej[52].

---

[51] P. Mell, T. Grance, *The NIST Definition of Cloud Computing*, Recommendations of the National Institute of Standards and Technology, National Institute of Standards and Technology Special Publication, 800-145, September 2011, s. 2.

[52] *Ibidem*, s. 3.

Przetwarzanie w chmurze zmieniło sposób przechowywania, zarządzania i dostępu do danych i aplikacji. Dzięki usługom w chmurze dane mogą być przechowywane w wirtualnych centrach danych, łatwo dostępnych z dowolnego miejsca i na dowolnym urządzeniu podłączonym do Internetu[53]. Chmury zmieniły wzorce pracy, umożliwiając dostęp do informacji i zasobów niezależnie od lokalizacji. Korzystanie z rozwiązań w chmurze prowadzi do optymalizacji kosztów IT organizacji, która chce zrezygnować z inwestycji w sprzęt, i ostatecznie poprawia bezpieczeństwo danych. Ułatwia też rozwój i innowacje. Kopie zapasowe w chmurze są skutecznym sposobem ochrony przed cyberprzestępcami i szkodliwym oprogramowaniem. Rozwiązania oparte na chmurze wykorzystywane są przez księgowych w działaniach analitycznych, raportowaniu kontrolnym, monitorowaniu i zarządzaniu danymi. Ich walorem jest ulepszenie funkcji prognozowania i analizowania, co wpływa na poprawę realizacji funkcji planowania i kontroli. Badania empiryczne dotyczące użyteczności rozwiązań opartych na chmurze w praktyce gospodarczej są nadal ograniczone. Z tego też powodu w przyszłości mogą one dotyczyć sposobu stosowania technik strategicznej rachunkowości zarządczej w środowisku rozwiązań opartych na chmurze[54].

Do rozwiązań łączących technologię cyfrową z zarządzaniem należy też Internet rzeczy. Jest to koncepcja wykorzystująca różne rozwiązania technologiczne, umożliwiające procesy komunikacji pomiędzy urządzeniami, następnie analizę danych w celu podejmowania decyzji i inicjowania aktywności tych urządzeń lub innych podłączonych do Internetu[55]. Wartość dodana rozwiązań Internetu rzeczy polega na cyfrowym projektowaniu i sterowaniu procesami, które zawierają komponenty fizyczne („rzeczy"). Istnieje wiele zastosowań Internetu rzeczy w biznesie. W odniesieniu do logistyki będą to zarządzanie łańcuchem dostaw, śledzenie przesyłek towarów i optymalizacja tras dostaw. W handlu istotne są inteligentne monitorowanie i kontrola zapasów towarów, optymalizacja trans klientów itd. Za wdrożeniem Internetu rzeczy przemawiają więc takie walory jak między innymi: poprawa jakości wyrobów i usług oraz wynikający z tego tytułu wzrost przychodów, poprawa wydajności pracy,

---

[53] U.M. Dilberoglu, B. Gharehpapagh, U. Yaman, M. Dolen, *The role of additive manufacturing in the era of industry 4.0*, Procedia Manufacturing, 11, 2017, s. 545–554.

[54] R. Heinzelmann, *Digitalizing management accounting*, Controlling – Aktuelle Entwicklungen und Herausforderungen, Springer Gabler, Wiesbaden 2019, s. 207–226; J. Moll, O. Yigitbasioglu, *The role of internet-related technologies in shaping the work of accountants: new directions for accounting research*, The British Accounting Review, 51, 6, 2019, za: R.Md. Mamunur, A.Md. Mohobbot, D. Mahboob Hossain, *Strategic management accounting practices: a literature review and opportunity for future research*, Asian Journal of Accounting Research, 6, 2021, s. 127.

[55] K. Rybicka, *Nowe technologie – wpływ na współczesną rachunkowość zarządczą*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, 515, 2018, s. 29.

bezpieczeństwa, produktywności maszyn i urządzeń, poziomu automatyzacji, optymalizacji procesów produkcyjnych, predykcji dotyczącej utrzymania ruchu maszyn i urządzeń czy też zarządzania środowiskiem i zasobami. W badaniu z 2021 roku McKinsey szacuje, że kwota tworzenia wartości dzięki tym rozwiązaniom osiągnie do 2023 roku poziom 12,6 biliona dolarów. Wymaga to jednak przełamania barier wdrożeniowych, wynikających nie tylko z możliwości technologicznych. Istotne jest pokonanie wyzwań organizacyjnych, kwestii bezpieczeństwa czy integracji z istniejącymi systemami. Brakuje też często specjalistycznej wiedzy, niezbędnej do realizacji kompleksowych rozwiązań[56].

Big Data jest innowacyjną technologią, pozwalającą na analizę nieustrukturyzowanych, częściowo ustrukturyzowanych i ustrukturyzowanych masowych strumieni danych, przepływających różnymi kanałami i pochodzących z organizacji lub jej otoczenia. Termin „Big Data" nie ma jasnej definicji. Rozpatrywany jest w różnych ujęciach, a więc jako:

1. Zjawisko kulturowe, technologiczne i naukowe, które związane jest z wzajemnym oddziaływaniem: technologii (zwiększone moce obliczeniowe i dokładność algorytmiczna), analizy dużych zbiorów danych i identyfikacji wzorców oraz przekonaniu, że duże zbiory danych oferują wyższą formę inteligencji i wiedzy oraz potrafią generować, niemożliwe wcześniej, prawdziwe, obiektywne i dokładne spostrzeżenia.
2. Zdolność do wyszukiwania, agregowania i łączenia dużych zbiorów danych.
3. Zespół charakteryzujących ten rodzaj danych cech, czyli: wielkość (*volume*), prędkość (*velocity*) i różnorodność (*variety*), oraz w kontekście strategicznej rachunkowości zarządczej – wiarygodność i wartość dodana[57].

Syntetyzując, można stwierdzić za K. Rybicką, że Big Data obecnie charakteryzowana jest jako podejście które: „zawiera to, co można zrealizować w ogromnej skali, a czego nie da się zrobić w małej; w celu zdobycia nowej wiedzy lub stworzenia nowej wartości"[58]. M. Łada uważa natomiast, że pod pojęciem tym rozumie się duże zbiory cyfrowych danych, gromadzonych, przetwarzanych i udostępnianych przez szeroko rozumiane systemy teleinformatyczne[59].

---

[56] eBook *Das Potenzial des IoT erschliessen. Wie das Internet der Dinge Kosten sparen und Umsatz generieren kann*, https://www.bechtle.com/aktion/whitepaper-potenzial-des-iot-erschliessen (dostęp: 11.10.2023).

[57] W. Burnet-Wyrwa, *Big Data – Wyzwanie dla rachunkowości zarządczej*, Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, 341, 2017, s. 46–47.

[58] K. Rybicka, *op. cit.*, s. 30.

[59] M. Łada, *Big Data wyzwaniem dla zarządzania i rachunkowości*, Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Studia Ekonomiczne, 299, 2016, s. 197.

Wykorzystanie Big Data w strategicznej rachunkowości zarządczej obok niewątpliwych korzyści stwarza wiele wyzwań (tab. 2.6).

Tabela 2.6. Wyzwania dla rachunkowości zarządczej w związku z Big Data

Etap	Wyzwanie
1	2
Pozyskiwanie danych i rozumienie danych	1. Zrozumienie biznesu i jego potrzeb informacyjnych – to domena rachunkowości zarządczej (RZ) i jednocześnie nieodłączny etap formułowania strategii korzystania z Big Data w przedsiębiorstwie. 2. Dane nie mówią za siebie, lecz wymagają pozyskania, zrozumienia, przygotowania, analizy, interpretacji i prezentacji. 3. Definicja obiektu badań i wskazanie obszaru badania. Dzięki Big Data RZ otrzymuje dostęp do nowych informacji, jednak nadal musi zdefiniować, jakie dane z tych pozyskanych określa mianem przydatnych, ważnych i odnoszących się do wskazanego przedziału czasu. 4. Wskazanie potencjalnych źródeł danych do pozyskania i połączenia z istniejącymi (np. operatorzy sieci komórkowych, media społeczne) oraz rozumienie potencjalnych efektów/konfliktów integracji tych źródeł z istniejącymi w przedsiębiorstwie (np. ERP, CRM, SCM). 5. Brak określenia terenu. Duże dane rejestrują interakcje między punktami, nie uwzględniając terenu (jak w badaniach jakościowych), który wpływa na dzielenie doświadczeń przez jednostki, a w konsekwencji na analizy i decyzje podejmowane na ich podstawie. 6. Triangulacja źródeł danych. Komunikacja odbywa się różnymi drogami i nie odnosi się tylko do wymiany informacji w mediach społecznych, ale też przez rozmowy osobiste, telefoniczne, tekstowe i inne. Dane z Big Data nie pokrywają wszystkich tych źródeł, często wymagają połączenia z innymi danymi i jest to ważna informacja dla specjalistów z RZ w odniesieniu do oceny modeli analitycznych. 7. Liczba danych przyrasta szybciej niż moce obliczeniowe w przedsiębiorstwach. Narzędzia do przetwarzania mogą nie skalować wystarczająco szybko i analiza danych może nie być dostarczona na czas albo nie odnosić się do interesującego nas przedziału czasowego. Znaczy to, że liczba danych dostępnych do analizy nie może być nieskończona, gdyż szybko wyczerpie limit systemu. W związku z powyższym kwestie statystycznego doboru próby nadal są istotne i aktualne. 8. Niekompletne dane, niewiadome w danych. Analiza Big Data wymaga zrozumienia danych oraz ich ograniczeń, a także zadawania takich pytań, na które wyselekcjonowane dane mogą nam odpowiedzieć. Analiza danych związana jest również z interpretacją tych samych danych przez różnych specjalistów, a te mogą się różnić. 9. Rzadkie dane – duże dane nie pokrywają w pełni rzadkich zdarzeń

1	2
Integracja i reprezentacyjność danych	1. Reprezentatywność danych. Analiza Big Data opiera się na badaniu pewnego obrazu/skanu danych, pochodzących ze strumienia danych w czasie. Dane te mają różne natężenie w różnych okresach. Dane nie dotyczą całości populacji, lecz jej części, a interesujące nas zjawisko może pojawiać się także między zarejestrowanymi obrazami, co może okazać się istotne np. dla kształtowania się poziomu cen. 2. Surowość danych jest problematyczna, gdyż analiza Big Data wymaga wielu procesów transformacji pozyskanych danych w celu ich dalszej analizy. Decyzje podejmowane są więc nie na podstawie surowych danych, a nadal na podstawie analiz danych, w konsekwencji dostarczając wciąż subiektywnych obrazów rzeczywistości, a nie „na podstawie danych". 3. Duże dane nie oznaczają lepszych danych. Występują problemy dużej liczby obserwacji, małej liczby atrybutów lub małej liczby obserwacji i dużej liczby cech, co stanowi wyzwanie dla analizy danych. Istnieje konieczność wypracowania nowego podejścia do analizy danych i nowych, zaawansowanych algorytmów. Dla specjalistów RZ oznacza to znajomość możliwości i ograniczeń tych algorytmów. 4. Zestawy danych zawierają luki w danych i inne błędy. Łączenie danych z wielu źródeł powoduje nagromadzenie się błędów pochodzących z różnych zestawów danych i poważne ograniczenie dokładności późniejszych analiz. Specjalista z RZ musi ocenić założenia oraz dane, które będą stanowić podstawę analizy. 5. Reprezentatywność i współczynnik pokrycia – opinii użytkowników jednego medium społecznego nie można generalizować na całość populacji. Dotyczą one tylko użytkowników, np. Twittera (z wyłączeniem profili prywatnych i wiadomości bezpośrednich), i tylko tych, którzy odnieśli się do informacji. 6. Skalowanie i czyszczenie danych osiąga się przez kolejne fazy edycji danych w celu spełnienia predefiniowanych kryteriów spójności. Wypracowane dotychczas metody nie sprawdzają się w przypadku Big Data. Uchwycenie obrazu danych oznacza także uchwycenie szumu np. w postaci usuniętych czy wstrzymanych transakcji, który zaburza obraz danych. Konieczne jest wypracowanie nowych metod skalowania, czyszczenia i integracji danych. Dla specjalistów RZ oznacza to konieczność śledzenia trendów w tym obszarze. 7. Analiza błędów poznawczych dotyczących wyboru próby i selekcji danych nabiera szczególnego znaczenia w przypadku danych ze źródeł nieustrukturyzowanych
Modelowanie i analiza danych	1. Dobór odpowiedniego modelu analizy jest nadal aktualną kwestią. W przypadku Big Data oznacza to wypracowanie nowych modeli predykcyjnych i nowych kryteriów selekcji modeli. Od specjalistów z RZ będzie to wymagało śledzenia bieżących trendów w analizie i modelowaniu danych. 2. Analiza Big Data nie dostarcza lepszych rezultatów, a jedynie pozwala w niektórych przypadkach na nieagregowanie/nieuśrednianie obserwacji, lecz spojrzenie na problem z perspektywy mikro, jeśli zostaną wypracowane odpowiednie metody analizy danych. 3. Wiele zidentyfikowanych zależności nadal wymaga testowania różnych hipotez i porównywania różnych źródeł danych

1	2
Wynik analizy a wgląd i podejmowanie decyzji	1. Brak informacji przyczynowo-skutkowych odnośnie do analizy. Efektem analizy jest pewien trend. 2. Podejmowanie decyzji na podstawie korelacji może być obarczone błędami apofenii (widzenie związków tam, gdzie ich nie ma). Podejmowanie decyzji na podstawie silnych lub słabych korelacji wymaga wypracowania nowych kategorii pomiaru odnośnie do szacowania ryzyka i kosztów z tym związanych. Istotne jest też rozumienie kontekstu podjęcia decyzji, a tego nie dostarczają dane czy analizy, a specjalista z RZ lub też menadżer. To wiedza ekspercka określa, kiedy korelacja jest wystarczająca, a kiedy nie. 3. Brak ważności teorii powstałych na podstawie analiz Big Data w dłuższej perspektywie. Rozwiązania dostarczają krótkookresowych prognoz w przyjętym kontekście. Występuje problem generalizowania – korelacja w podobnym kontekście może nie wystąpić w przyszłości. Zmusza to specjalistów z RZ do wzmożonej czujności i krytycznego podejścia do analiz. 4. Wgląd osiągnięty przez analizę jakościową małej liczby przypadków w szczególe może być taki sam jak analiza ilościowa dużej liczby przypadków z setkami odrzuconych zmiennych
Dzielenie, transparentność i bezpieczeństwo	1. Dzielenie się efektami analiz odnosi się do wizualizacji rezultatów, która będzie inna dla różnych nośników danych (tabletu czy smartfona) i inna na różnych szczeblach zarządzania i w zakresie dostępu do informacji. Wyzwaniem jest odpowiednia agregacja informacji i dostosowanie jej do określonych zastosowań. 2. Prywatność, bezpieczeństwo i zarządzanie danymi oraz etyka. Konieczne jest ustalenie nowej polityki używania danych oraz śledzenie ich użycia w tzw. cyklu życia danych. Niezbędna jest ochrona prywatności osób, których identyfikacja jest łatwa przy zastosowaniu danych pochodzących z sieci komórkowych przez lokalizację geograficzną. Podejście do ochrony prywatności danych jest różne, zależnie od kraju
Big Data wymaga zatem od specjalistów z zakresu rachunkowości zarządczej: 1. Rozumienia istoty indukcyjnego podejścia badawczego. 2. Posiadania umiejętności identyfikowania potencjalnych błędów poznawczych, wpływających na decyzje dotyczące doboru źródeł, danych, modeli, analiz oraz sposobów prezentacji informacji. 3. Krytycznego podejścia do danych i umiejętności zadawania właściwych pytań. 4. Dodatkowych kompetencji z obszarów technologii informacyjnych i telekomunikacyjnych oraz umiejętności z obszaru badań ekonometrycznych – nowych metod analizy statystycznej dużych zbiorów danych, rozumienia algorytmów, a także śledzenia nowych trendów w tym względzie	

Źródło: W. Burnet-Wyrwa, *Big Data – Wyzwanie dla rachunkowości zarządczej*, Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, 341, 2017, s. 48–50.

Pokonanie tych wyzwań pozwala korzystać z możliwości, jakie daje Big Data w rachunkowości zarządczej, a są nimi: integracja nowych kanałów danych, szersza konfiguracja pul informacji (przeszłych i teraźniejszych, ustrukturyzowanych i nieustrukturyzowanych, np. z Facebooka, społecznych i ekonomicznych, formalnych

i nieformalnych), automatyczne generowanie danych, optymalizacja kosztów i czasu, dane w czasie rzeczywistym, poprawa planowania operacyjnego i strategicznego, a także doskonalenie wspomagania decyzji najwyższego szczebla menadżerów. Technologie Big Data mogą pomóc księgowym zarządzającym w generowaniu odpowiednich i użytecznych informacji w celu usprawnienia procesów decyzyjnych. Wykorzystanie większej ilości danych może zwiększyć skuteczność analizy, umożliwia księgowym zarządzającym poszerzenie swoich technik kontroli i monitorowania o nieustrukturyzowane dane, które umożliwiają identyfikację obszarów wymagających poprawy i pewnych możliwości[60]. M. Łada zwraca uwagę na możliwość łączenia wyceny efektów działań biznesowych z sygnałami o ich antecedencjach. Przykładem wykorzystania – typowego dla zbiorów Big Data – indukcyjnego podejścia w modelowaniu danych na potrzeby podejmowania decyzji jest tzw. aktunoza (*nowcast*), nazywana również prognozą w czasie rzeczywistym lub prognozą na teraz[61]. Big Data i analityka mogą być korzystne, jeśli można je zorganizować i wykorzystać w znaczący sposób, aby pomóc organizacjom w podejmowaniu lepszych decyzji, co wymaga od księgowego zarządczego posiadania informacji biznesowych i umiejętności związanych z danymi.

Kolejną technologią znajdującą zastosowanie w rachunkowości jest *blockchain* (łańcuch bloków). Termin *blockchain* prezentowany jest w węższym lub szerszym ujęciu. W pierwszym, węższym, oznacza ogólną nazwę protokołu określającego zasady zawierania transakcji, używanego do implementacji rozproszonego rejestru w jeden konkretny sposób. W szerszym ujęciu *blockchain* to specyficzny, rozproszony rejestr, prowadzony w określony sposób. Wykorzystana w nim sieć rozproszona zapewnia, że transakcje nie są kontrolowane pojedynczo, a dane zawarte w *blockchain* mogą być dostępne praktycznie dla wszystkich uczestników transakcji[62]. *Blockchain* to w zasadzie baza danych, w której różne strony osiągają konsensus w sprawie transakcji i w której umowy są zasadniczo wykonywane konsekwentnie według wcześniej ustalonych zasad. Transakcje są prezentowane w łańcuchu bloków danych w trudnej do manipulacji chronologii, a także przechowywane w sposób zdecentralizowany. W funkcji finansowej przedsiębiorstw technologia *blockchain* może stworzyć podstawę do bezpieczniejszego i szybszego przetwarzania masowych danych. Ich kompleksowa integracja umożliwia zautomatyzowane przetwarzanie transakcji, zwłaszcza jeżeli jako podstawę wykorzystuje się inteligentne kontrakty

---

[60] K. Rybicka, *op. cit.*, s. 34.

[61] M. Łada, *Od konsekwencji do antecedencji – zmiana orientacji pomiaru we współczesnej rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, 92, 2017, s. 93.

[62] R. Napiecek, *Technologia blockchain w pracy księgowych*, Rachunkowość, 10, 2023.

(protokoły komputerowe mapujące i realizujące kontrakty lub porozumienia). Dodatkowy wpis w *blockchain* skutkuje także trzecią księgą jako rozszerzeniem podwójnego zapisu i tym samym systemem „potrójnego zapisu". Technologia *blockchain* pomaga uczynić dane w raportach finansowych bardziej wiarygodnymi, przejrzystymi i łatwiejszymi do weryfikacji. Ta wiarygodność danych i dostępna ścieżka audytu również przynoszą ogromne korzyści audytorom, dzięki czemu audyt końcowy może się rozwinąć w audyt ciągły przeprowadzany w ciągu roku. Jeśli wszystkie standardowe transakcje zostaną zmapowane w blockchainie, a audytor będzie posiadał odpowiednie prawa dostępu, procesy te mogłyby być automatycznie sprawdzane w momencie ich wystąpienia, tak że tylko wyjątkowe przypadki musiałyby być sprawdzane przez samego audytora[63]. Zastosowanie technologii *blockchain* w rachunkowości zapewni więc wyższą jakość, przejrzystość, wydajność i bezpieczeństwo procesów księgowych oraz kontrolę w zarządzaniu przedsiębiorstwem[64]. Wpływ *blockchain* na zawód księgowy jest zatem oczywisty, zwłaszcza w przypadku projektowania systemu informacji księgowej, audytu.

Sztuczna inteligencja – jakby mogło się wydawać – nie jest nową technologią. W informatyce pojawiła się już w połowie XX wieku. Dynamiczny jej rozwój nastąpił dopiero w pierwszej dekadzie XXI wieku – był możliwy dzięki połączeniu kilku czynników, czyli: dostępności dużych zbiorów danych (Big Data), globalnej sieci systemów i komponentów sieci, rozwoju wysokowydajnego sprzętu i oprogramowania, w tym rozwiązań brzegowych i chmurowych przetwarzania i przechowywania danych, oraz rozwoju i dystrybucji potężnych algorytmów głębokiego uczenia się[65].

Zastosowania sztucznej inteligencji w dużym stopniu odnoszą się do cyfrowego naśladowania określonych elementów umysłowej aktywności ludzkiej, w tym rozpoznania języka mówionego i pisanego oraz posługiwania się nim, przetwarzania i rozpoznawania obrazów, pozyskiwania i rozwijania wiedzy, naśladowania określonych zachowań (np. barwy głosu, wyglądu, sposobu poruszania się określonej osoby), rozpoznawania i naśladowania emocji ludzkich, realizacji procesów kreatywnych[66]. W praktyce rachunkowości zastosowanie znalazły między innymi takie technologie jak: optyczne rozpoznawanie znaków, robotyzacja procesów biznesowych,

---

[63] P. Leibfried, H. Petry, *Blockchain in der Finanzberichterstattung*, Controlling & Management Review, 11, 2022, s. 54–58.

[64] A. Kwilinski, *Implementaton of Blockchain Technology in Accounting Sphere*, Academy of Accounting and Financial Studies Journal, 23(2), 2019, s. 1, za: R. Napiecek, *Technologia blockchain w pracy księgowych*, Rachunkowość, 10, 2023.

[65] P. Buxmann, H. Schmidt, *Grundlagen der Künstlichen Intelligenz und des Maschinellen Lernens*, [w:] P. Buxmann, H. Schmidt, *Künstliche Intelligenz*, Berlin 2019, s. 7 i n.

[66] M. Łada, K.M. Nek-Januszewska, *Zastosowanie sztucznej inteligencji w rachunkowości*, Rachunkowość, 7, 2023, s. 3–4.

model uczenia maszynowego, przetwarzanie języka naturalnego czy generatywna sztuczna inteligencja (tab. 2.7).

Tabela 2.7. Inteligentne technologie automatyzacyjne

Technologia	Charakterystyka i zastosowanie
1	2
Optical Character Recognition (OCR) – optyczne rozpoznawanie znaków	Odczyt danych ze skanowanych dokumentów, np. faktur, a następnie przekształcanie w format, który może być dalej przetworzony przez inny program komputerowy
Robotic Process Automation (RPA) – robotyzacja procesów biznesowych	Przenoszenie i transformacja danych, odzwierciedlanie procesów manualnych opartych na regułach, koordynacja pracy innych algorytmów sztucznej inteligencji. Technologia ta umożliwia odtworzenie kroków człowieka w środowisku informatycznym danej firmy. Pozwala zautomatyzować pełny przebieg procesu, niezależnie od narzędzi wykorzystywanych do jego manualnej realizacji – boty pracują na dokumentach, raportach, e-mailach oraz różnorodnych systemach informatycznych
Machine Learning (ML) – modele uczenia maszynowego	W modelach ML metodą prób i błędów oraz na podstawie przykładów komputer uczy się rozpoznawania wzorców w danych źródłowych oraz przewidywania zdarzeń. Rozwiązania ML obejmują m.in. algorytmy predykcyjne, które na podstawie zaawansowanej analizy danych mogą przewidywać możliwe scenariusze zdarzeń i podejmować decyzje (modele regresji). Mogą także wykrywać i przewidywać występowanie anomalii, dokonywać klasyfikacji (modele klasyfikacji), wnioskowania oraz optymalizacji. Tak jak technologie automatyzacyjne RPA odtwarzają manualne zadania człowieka, tak rozwiązania ML odzwierciedlają procesy logicznego myślenia
Natural Language Processing (NLP) – przetwarzanie języka naturalnego	Zadaniem NLP jest zrozumienie ludzkiego języka przez maszyny. Pośród danych nieustrukturyzowanych, czyli tekstu ciągłego bez ujednoliconego formatu, algorytm musi odszukać istotne informacje i przekształcić je w zrozumiałe dla komputera dane. Ta szczególna odmiana algorytmów uczenia maszynowego umożliwia komputerom zrozumienie struktury językowej, kontekstu znaczeniowego oraz relacji między komponentami zdania, tak aby zinterpretować prawdziwe znaczenie analizowanych słów. Rozumienie języka w sposób ludzki wymaga zinterpretowania nieprecyzyjnych lub różnorodnych określeń bliskoznacznych. Algorytmy te także się uczą i z czasem zwiększają swoją dokładność. Rozwiązania z rodziny NLP mają szerokie zastosowanie i mogą być wykorzystywane do klasyfikacji treści, ekstrakcji określonych danych lub analizy emocji. Stanowią także podstawę botów konwersacyjnych, czyli chatbotów

1	2
Generative Artificial Intelligence (GenAI) – generatywna sztuczna inteligencja (w tym Lange Language Models LLM – modele językowe)	Pozwala nie tylko rozumieć, lecz także generować nowe treści na podstawie przeprowadzonej analizy wielu źródeł. Technologia ta potrafi wykryć i wskazać interesujący nas element, a ponadto – łącząc różnorodne informacje – tworzy dla ludzi złożoną odpowiedź. Centralną częścią rozwiązań GenAI są modele ML i sieci neuronowe (Neural Networks – NN) wytrenowane na szerokim zakresie danych testowych, umożliwiające rozwiązywanie różnorodnych problemów w postaci generowania nowych treści. Modele językowe (LLM), dzięki dużym ilościom tekstu w ogólnodostępnych zasobach Internetu, mogą na podstawie dopasowanych do zapytania źródeł stworzyć własny tekst zgodnie z zadanymi kryteriami

Źródło: opracowanie na podstawie: M. Łada, K.M. Nek-Januszewska, *Zastosowanie sztucznej inteligencji w rachunkowości*, Rachunkowość, 7, 2023, s. 4–8.

Sztuczna inteligencja może skutecznie wspierać trzy główne obszary zadań realizowanych przez księgowych zarządczych:

1. Planowanie i prognozowanie

Wykorzystanie oprócz wewnętrznych danych finansowych również wielu innych danych wejściowych. Sztuczna inteligencja pozwala na osiągnięcie większego prawdopodobieństwa planowanych wielkości, np. przychodów. Systemy analityki predykcyjnej mogą też przetwarzać znacznie więcej danych wejściowych i wdrażać bardziej wyrafinowane metody statystyczne wnioskowania przy niższych kosztach. Ponadto automatycznie utworzone prognozy z systemu analizy predykcyjnej nie są poddawane subiektywnym korektom przez planistów, dlatego stanowią lepszą podstawę identyfikacji i formułowania koniecznych działań i możliwych środków.

2. Raportowanie

Sztuczną inteligencję wykorzystać można w celu poprawy efektywności tzw. samoobsługowej analityki biznesowej (Self-Service BI). Są to systemy, z których mogą korzystać także użytkownicy bez doświadczenia technicznego. Umożliwiają one kierownictwu lub działom specjalistycznym sporządzanie spersonalizowanych raportów i analiz na podstawie informacji dostępnych w firmie, bez względu na to, czy informacje są już przechowywane w sposób ustrukturyzowany (hurtownia danych), czy też są dostępne jedynie w postaci surowych danych (jezioro danych). Za pomocą sztucznej inteligencji można na podstawie indywidualnych zapytań wyciągać wnioski, które informacje są dla użytkownika szczególnie istotne, a następnie optymalizować spersonalizowane formaty raportów. Na zapytania dotyczące poszczególnych elementów raportu można odpowiedzieć także za pomocą chatbotów, które na bieżąco rozwijają drzewa pytań i odpowiedzi wykorzystujące algorytmy sztucznej inteligencji.

3. Pomiar dokonań

Zastosowanie sztucznej inteligencji umożliwia stosowanie wyrafinowanych i zróżnicowanych wskaźników dokonań, zwłaszcza przez uwzględnienie szerokiego zakresu danych wejściowych dotyczących kryteriów zrównoważonego rozwoju, związanych z ekologią, społeczeństwem lub zarządzaniem (ESG). Wyjątkowo istotna jest możliwość określenia zależności za pomocą algorytmów samouczących się pomiędzy różnymi wskaźnikami dokonań a sukcesem finansowym przedsiębiorstwa, np. w koncepcji strategicznej karty wyników czy OKR (Objectives and Key Results)[67].

Przemysł 5.0 chce sprostać obietnicom związanym z zaawansowaną cyfryzacją, dużymi zbiorami danych i sztuczną inteligencją, podkreślając jednocześnie rolę, jaką te technologie mogą odegrać w sprostaniu nowym, wyłaniającym się wymaganiom w krajobrazie przemysłowym, społecznym i środowiskowym. Oznacza to wykorzystywanie danych i sztucznej inteligencji do zwiększania elastyczności produkcji w czasach zakłóceń i wzmacniania łańcuchów wartości, wdrażanie technologii, która dostosowuje się do pracownika, a nie odwrotnie, oraz wykorzystanie technologii na rzecz obiegu zamkniętego i zrównoważonego rozwoju[68].

Innowacje w zakresie zielonych technologii w połączeniu z inicjatywami Unii Europejskiej, mającymi na celu cyfryzację przemysłu europejskiego (w tym lepsze wykorzystanie dużych zbiorów danych i sztucznej inteligencji), są rzeczywistością i są coraz częściej akceptowane przez przemysł[69].

Bibliografia

Abdullah N.H.N., Shamala K., Zakaria A.A.M., Morris G., *Strategic management accounting practices in business: A systematic review of the literature and future research directions*, Cogent Business & Management, 2022.

Baran W., Raulinajtys-Grzybek M., Karwowski M., *Pojemność merytoryczna systemów informatycznych rachunkowości zarządczej a potrzeby raportowania zrównoważonego rozwoju – aspekty teoretyczne i praktyczne*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, 3(987), 2020, 63–85.

Barman T., Farrara M., *Creating a sustainable future. The role of the accountant in implementing the Sustainable Development Goals*, CGMA, 2018.

---

[67] B.E. Weißenberger, *Künstliche Intelligenz als Zukunftstechnologie im Controlling*, Controlling & Management Review, 2, 2021.

[68] M. Breque, L. De Nul, A. Petridis, *Industry 5.0 Towards a sustainable, human-centric and resilient European industry*, Publications Office of the European Union, Luxemburg 2021, s. 11.

[69] *Ibidem*, s. 27.

Breque M., De Nul L., Petridis A., *Industry 5.0 Towards a sustainable, human-centric and resilient European industry*, Publications Office of the European Union, Luxemburg 2021.

Burnet-Wyrwa W., *Big Data – Wyzwanie dla rachunkowości zarządczej*, Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, 341, 2017.

Busco C., *Purpose to Impact How accounting and reporting practices pave the path to Sustainable Value Creation. The role of Integrated Thinking and the finance function*, CIMA Research Executive Summary, 19, 1, September 2022.

Buxmann P., Schmidt H. (eds), *Künstliche Intelligenz*, Berlin 2019.

Cadez S., Guilding C., *An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting*, Accounting, Organization and Society, 33, 2008.

Cadez S., Guilding C., *Benchmarking the incidence of strategic management accounting in Slovenia*, Journal of Accounting & Organizational Change, wyd. 2, 3, 2007.

Cadez S., Guilding C., *Strategy, strategic management accounting and performance: a configurational analysis*, Industrial Management & Data Systems, 112, 3, 2012.

Chesbrough H., Rosenbloom R.S., *The role of the business model in capturing value from innovation: evidence from Xerox Corporation's technology spin-off companies*, Industrial and Corporate Change, 11, 3, 2002.

Chetna C., Vinit P., Amandeep D., *Linking circular economy and digitalization technologies: A systematic literature review of past achievements and future promises*, Technological Forecasting & Social Change, 177, 2022, 121508.

CIMA Official Terminology 2005 Edition, The Chartered Institute of Management Accountants, Elsevier, 2005.

Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza, red. G.K. Świderska, wyd. 2 zmienione, Difin, Warszawa 2017.

Cravens K.S., Guilding C., *An empirical study of the application of strategic management accounting techniques*, Advances in Management Accounting, 10, 2001, 95–124.

Dilberoglu U.M., Gharehpapagh B., Yaman U., Dolen M., *The role of additive manufacturing in the era of industry 4.0*, Procedia Manufacturing, 11, 2017, 545–554.

Doz Y., Kosonen M., *The Dynamics of Strategic Agility: Nokia's Rollercoaster Experience*, California Management Review, 50/3, 2008, 95–118.

Duçi E., *The relationship between management accounting, strategic management accounting and strategic cost management*, Academic Journal of Interdisciplinary Studies, 10(5), 2021, 376–389.

Duczkowska-Piasecka M., Poniatowska-Jaksch M., Duczkowska-Małysz K., *Model biznesu. Nowe myślenie strategiczne*, Difin, Warszawa 2013.

eBook *Das Potenzial des IoT erschliessen. Wie das Internet der Dinge Kosten sparen und Umsatz generieren kann*, https://www.bechtle.com/aktion/whitepaper-potenzial-des-iot-erschliessen (dostęp: 11.10.2023).

Equipping Professional Accountants for Sustainability, IFAC-Equipping-Professional-Accountants-Sustainability.pdf (ifacweb.blob.core.windows.net).

Europejski Zielony Ład, Komisja Europejska, Bruksela, dnia 11.12.2019, COM(2019) 640 final.

Guilding C., Cravens K.S., Tayles M., *An international comparison of strategic management accounting practices*, Management Accounting Research, 11, 1, 2000, 113–135.

Hahn D., *Controlling in Deutschland – State of the Art*, [w:] *Die Kunst des Controlling*, R. Gleich, W. Seidenschwarz, München 1997.

Heinzelmann R., *Digitalizing management accounting*, Controlling – Aktuelle Entwicklungen und Herausforderungen, Springer Gabler, Wiesbaden 2019.

https://quotepark.com/pl/autorzy/william-edwards-deming/ (dostęp: 24.07.2023).

https://www.igc-controlling.org/downloads/standards (dostęp: 27.08.2023).

International Group of Controlling (*IGC*), red. K. Möller, Controlling & Agility, 2022.

International Integrated Reporting Framework, IIRC 2021.

Islam M.T., Iyer-Raniga U., *Circular Business Model Value Dimension Canvas: Tool Redesign for Innovation and Validation through an Australian Case Study*, Sustainability, 15, 2023, 11553.

Jones T., Atkinson H., Lorenz A., Harris P., *Strategic Managerial Accounting: Hospitality*, Tourism and Events Applications, Goodfellow Publishers Ltd, London 2012.

Kocot M., Kwasek A., *Zwinność organizacyjna jako determinanta efektywnego wykorzystania ICT*, ZN WSH Zarządzanie, 4, 2022, 91–105.

Kwilinski A., *Implementaton of Blockchain Technology in Accounting Sphere*, Academy of Accounting and Financial Studies Journal, 23(2), 2019.

Leibfried P., Petry H., *Blockchain in der Finanzberichterstattung*, Controlling & Management Review, 11, 2022, 54–58.

Lew G., Maruszewska E.W., Szczypa P., *Rachunkowość zarządcza od teorii do praktyki*, CeDeWu, wyd. 2 zmienione, Warszawa 2021.

Łada M., *Big Data wyzwaniem dla zarządzania i rachunkowości*, Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, 299, 2016, 197–206.

Łada M., *Od konsekwencji do antecedencji – zmiana orientacji pomiaru we współczesnej rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, 92, 2017, 85–96.

Łada M., Nek-Januszewska K.M., *Zastosowanie sztucznej inteligencji w rachunkowości*, Rachunkowość, 7, 2023.

Ma Y., Tayles M., *On the emergence of strategic management accounting: An institutional perspective*, Accounting and Business Research, 39(5), 2009, 473–495.

Mell P., Grance T., *The NIST Definition of Cloud Computing. Recommendations of the National Institute of Standards and Technology*, National Institute of Standards and Technology Special Publication, 800-145, September 2011.

Meredith S., Francis D., *Journey towards agility: The agile wheel explored*, The TQM Magazine, 12(2), 2000, 137–143.

Michalak J., Bek-Gaik B., Karwacki M., *Model biznesu jako wyzwanie dla rachunkowości*, Wydawnictwo Nieoczywiste, Warszawa 2018.

Moll J., Yigitbasioglu O., *The role of internet-related technologies in shaping the work of accountants: new directions for accounting research*, The British Accounting Review, 51, 6, 2019.

Napiecek R., *Technologia blockchain w pracy księgowych*, Rachunkowość, 10, 2023.

Niemiec A., *Kluczowe mierniki dokonań (KPI) w zarządzaniu organizacją na gruncie teorii równowagi* funkcjonalnej, CeDeWu, Warszawa 2019.

Nita B., *Rachunkowość w zarządzaniu strategicznym przedsiębiorstwem*, Wolters Kluwer, Kraków 2008.

Nowak E., *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, wyd. 3 zmienione, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2017.

Osterwalder A., Pingneur Y., *Tworzenie modeli biznesowych. Podręcznik wizjonera*, Onepress, Gliwice 2012.

Oyewo B., *Contextual factors moderating the impact of strategic management accounting on competitive advantage*, Journal of Applied Accounting Research, 2022.

Pitcher G.S., *Management Accounting in Support of the Strategic Management Process*, 11, Problem 1, CIMA, s. 6, www.cimaglobal.com (dostęp: 4.08.2023).

Polak P., *Welcome to the digital era – the impact of AI on business and society*, Society, 58, 3, June 2021.

Rachunkowość zarządcza w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa, red. B. Sadowska, wyd. 2, CeDeWu, Warszawa 2021.

Rashid Md.M., Ali M., Hossain D.M., *Strategic management accounting practices: a literature review and opportunity for future research*, Asian Journal of Accounting Research, 6, 1, 2021, 109–132.

Rezolucja przyjęta przez Zgromadzenie Ogólne w dniu 25 września 2015 r. [bez odniesienia do Komitetu Głównego (A/70/L.1)] 70/1. Przekształcamy nasz świat: Agenda na rzecz zrównoważonego rozwoju 2030, https://www.unic.un.org.pl/files/164/Agenda%202030_pl_2016_ostateczna.pdf (dostęp: 15.08.2023).

Roslender R., Hart S., *Strategic management accounting: lots in a name*, http://www.sml.hw.ac.uk/documents/ dp2010-aef05.pdf (2010).

Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2023/2772 z dnia 31 lipca 2023 r. uzupełniające dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE w zakresie standardów raportowania w zakresie zrównoważonego rozwoju, Dz.U. L, 2023/2772 z 22.12.2023.

Rybicka K., *Nowe technologie – wpływ na współczesną rachunkowość zarządczą*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, 515, 2018, 26–36.

SCOOP.eu, *Digital transformation: online guide to digital business transformation*, 2021, https://www.i-scoop.eu/digital-transformation/ (dostęp: 15.10.2022).

Simmonds K., *Strategic management accounting*, Management Accounting, 59(4), 1981, 26–29.

Suhayl A., Manoj J., *The VUCA Leaner*, Sage Publications, London 2018.

Szychta A., *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2008.

Szychta A., *Rachunkowość zarządcza jako działalność zawodowa w kontekście doświadczeń zagranicznych*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, 62(118), 2011, 289–312.

Weißenberger B.E., *Künstliche Intelligenz als Zukunftstechnologie im Controlling*, Controlling & Management Review, 2, 2021.

Wierzbiński M., *Rachunkowość zarządcza w odnowie modelu biznesowego przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2017.

Wojtachnik R., *Zwinny system zarządzania jako remedium na szybkie zmiany w otoczeniu*, Przegląd Organizacji, 12(995), 2022.

Zakrzewska-Bielawska A., *Ewolucja szkół strategii: przegląd głównych podejść i koncepcji*, Prace Naukowe Wałbrzyskiej Wyższej Szkoły Zarządzania i Przedsiębiorczości, 27(2), 2014, 9–29.

Rozdział 3

Metody strategicznej rachunkowości zarządczej wspierające analizę strategiczną oraz planowanie i budżetowanie

3.1. Metody analizy otoczenia dalszego

Organizacje są zmuszane do ciągłego dostosowywania się do zmieniających się warunków, w tym przede wszystkim do zmieniającego się otoczenia[1]. Zapewnienie efektywności procesów tego dostosowywania wymaga wykorzystania przez organizacje odpowiednich instrumentów zarządzania. Wzrost zainteresowania zarówno teorii, jak i praktyki zarządzania tą dziedziną wynika właśnie z dynamiki zmian otoczenia, jak również gwałtownego przyspieszenia wzrostu złożoności tego otoczenia, w tym ilości informacji dostępnych zarządzającym tymi organizacjami. Rachunkowość zarządcza dostarcza podstawowych informacji zarządzającym, niezbędnych do właściwego sterowania przebiegiem procesów gospodarczych, w tym podejmowania racjonalnych decyzji.

Pierwszy etap polega na przeprowadzeniu analizy otoczenia, posiadanej strategii oraz celów przedsiębiorstwa, jak również opracowaniu modelu biznesowego, pokazującego sposób generowania wartości przedsiębiorstwa dla interesariuszy. W fazie tej dokonuje się również identyfikacji kluczowych czynników sukcesu i wynikających z nich obecnych celów przedsiębiorstwa oraz wybór najważniejszego celu, stanowiącego podstawę propozycji strategii przedsiębiorstwa. Duże znaczenie ma jasne i przejrzyste zdefiniowanie tych celów, jak również wskazanie powiązania ze strategią.

---

[1] Por. E. Nowak, *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2009, s. 11.

W ramach analizy strategicznej identyfikuje się także ryzyka związane z obszarem zrównoważonego rozwoju (ESG) przez wskazanie wpływu tych czynników na potencjał przedsiębiorstwa w zakresie realizacji strategii, co przekłada się na możliwości osiągania wartości w długim terminie[2]. Właściwy dobór i przemyślane wdrożenie w podmiocie gospodarczym narzędzi rachunkowości zarządczej ukierunkowanej na zrównoważony rozwój umożliwi ujęcie w jego systemie rachunkowości danych finansowych i niefinansowych, dotyczących interakcji ze środowiskiem przyrodniczym i społecznym, a następnie ich prezentowanie w raportach zrównoważonego rozwoju[3].

Analiza otoczenia dalszego to proces badania i oceny czynników oraz sił makroekonomicznych, które wpływają na działalność i strategię przedsiębiorstwa. Otoczenie dalsze obejmuje takie wymiary jak: ekonomiczny, polityczno-prawny, społeczno-kulturowy, technologiczny i naturalny (ekologiczny). W ostatnich latach szczególnie na znaczeniu zyskuje pespektywa zrównoważonego rozwoju, która lokowana jest na przekroju wszystkich wymiarów. Analiza otoczenia dalszego pozwala na identyfikację szans i zagrożeń dla przedsiębiorstwa, a także ocenę różnych wariantów kształtowania się kluczowych wskaźników ekonomicznych opisujących gospodarkę, co umożliwia również dostosowanie się do zmian i trendów rynkowych przez przedsiębiorstwo. Wysoka zmienność otoczenia wymaga ciągłego i zwinnego dostosowywania się do tych zmian, co powoduje konieczność ciągłej aktualizacji wyników analiz i obserwowania ryzyk związanych z tą zmiennością[4].

Analiza otoczenia dalszego to proces badania czynników zewnętrznych, które wpływają na funkcjonowanie przedsiębiorstwa. W ramach strategicznej rachunkowości zarządczej istnieje wiele metod umożliwiających przedsiębiorstwu przeprowadzenie analizy otoczenia dalszego, które różnią się stopniem złożoności, dokładności i wiarygodności. Niektóre z nich to:

1. Opinie ekspertów – wiedza i doświadczenie specjalistów z danej dziedziny lub branży wykorzystane są do oceny sytuacji i prognozowania przyszłych zjawisk. Metoda ta jest stosunkowo prosta i tania, ale narażona na subiektywizm i błędy oceny.
2. Analiza ekstrapolacji trendów – istniejące tendencje i wzorce zachowań przedłużane są na przyszłość, zakładając ich stałość i liniowość, a trendy podlegają badaniu i przewidywaniu ich wpływu na przedsiębiorstwo w przyszłości.

---

[2] *Enterprise Risk Management. Applying enterprise risk management to environmental, social and governance-related risks*, COSO, October 2018, s. 9.

[3] A. Szadziewska, I. Majchrzak, M. Remlein, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza a zrównoważony rozwój przedsiębiorstwa*, Instytut Prawa Gospodarczego, Katowice 2021, s. 64.

[4] Por. P. Walker, *Enabling organizational agility in an age of speed and disruption*, COSO, 2022, s. 17.

Metoda ta jest łatwa w zastosowaniu i oparta na danych historycznych, ale nie uwzględnia zmian strukturalnych i zakłóceń.

3. Metody scenariuszowe – tworzone są alternatywne wizje przyszłości, oparte na różnych założeniach i warunkach. Metoda ta jest kreatywna i elastyczna, ale wymaga dużej ilości informacji i czasu. Umożliwia przedsiębiorstwu przewidywanie przyszłych wyników finansowych w zależności od różnych scenariuszy.
4. Modelowanie symulacyjne – budowane są matematyczne i komputerowe modele otoczenia, które odzwierciedlają jego strukturę i zależności. Metoda ta jest precyzyjna i obiektywna, ale skomplikowana i kosztowna.
5. Burza mózgów – polega na generowaniu jak największej liczby pomysłów i koncepcji przez grupę ludzi, bez krytyki i oceny. Metoda ta jest spontaniczna i pobudza kreatywność, ale może być chaotyczna i nieuporządkowana.
6. Metoda delficka – oparta na uzyskiwanych opiniach ekspertów w celu przewidywania przyszłych trendów i zmian w otoczeniu dalszym. Z reguły odbywa się w dwóch turach – w drugiej przedmiotem badania są pierwotne wskazania i odpowiedzi ekspertów.
7. Analiza PEST – ocenie i badaniu podlegają czynniki polityczne, ekonomiczne, społeczne i technologiczne, które wpływają na przedsiębiorstwo.
8. Modele przyczynowe – oparte na wynikach identyfikowania przyczyn i skutków poszczególnych zjawisk oraz ich wzajemnych powiązań. Metoda ta jest logiczna i systematyczna, ale może być trudna w weryfikacji i pomijać niektóre czynniki.
9. Analiza luki strategicznej – porównaniu podlega obecny stan organizacji z jej pożądanym stanem w przyszłości, w wyniku czego określane są różnice między tymi stanami. Metoda ta jest użyteczna w planowaniu strategicznym, ale wymaga jasnej wizji celów i strategii.
10. Analiza interesariuszy – polega na identyfikacji podmiotów oddziałujących na przedsiębiorstwo oraz określeniu ich wpływu na jego funkcjonowanie.

W zależności od celu i zakresu analizy otoczenia dalszego można wybrać jedną lub kilka metod, które najlepiej odpowiadają potrzebom organizacji. Ważne jest jednak, aby pamiętać o ograniczeniach każdej metody oraz o niepewności przyszłości, stąd też analiza otoczenia dalszego powinna być traktowana jako narzędzie wspomagające podejmowanie decyzji strategicznych, a nie jako źródło pewnych informacji.

Metoda wielorakich możliwości (bezscenariuszowa) oparta jest na jednej wersji strategii rozwoju organizacji[5], a sukces przedsiębiorstwa uzależniony jest od skuteczności

[5] E. Urbanowska, *Zarządzanie strategiczne przedsiębiorstwem*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2004, s. 109.

przy identyfikowaniu szans i zagrożeń wynikających z dynamiki zmian otoczenia dalszego. Wyróżnia się następujące metody bezscenariuszowe:

- metoda delficka – stosowana do przewidywania przyszłości oraz określenia prawdopodobieństw zajścia wybranych zdarzeń,
- metoda ekstrapolacji trendów – związana z przewidywaniem przyszłych zdarzeń na podstawie bieżących stanów i ich dynamiki,
- analiza luki strategicznej, czyli analiza różnic między zmianami otoczenia przedsiębiorstwa a założeniami realizowanej strategii przedsiębiorstwa.

Scenariusz to wiarygodny opis tego, w jaki sposób może rozwinąć się przyszłość, oparty na spójnym i wewnętrznie zgodnym zbiorze założeń dotyczących głównych przyczyn (np. tempa zmian technologicznych, cen) i zależności. Należy zauważyć, że scenariusze nie są ani przewidywaniami, ani prognozami, ale służą do przedstawienia skutków zmian i działań. Metoda scenariuszowa ma charakter jakościowy i polega na analizie potencjalnego wpływu zmian otoczenia na przedsiębiorstwo. Z reguły zmiany te rozpatrywane są w ramach procesów odbywających się w ramach otoczeń: ekonomicznego, techniczno-technologicznego, polityczno-prawnego, naturalnego, socjokulturowego i międzynarodowego. Oddziaływanie może być silne lub słabe, jak też pozytywne lub negatywne, analizowane jest także prawdopodobieństwo zajścia danej zmiany. Metody scenariuszowe dzieli się na cztery grupy[6]:

- scenariusze możliwych zdarzeń – dotyczą przyszłych wydarzeń, które prawdopodobnie wpłyną na przedsiębiorstwo,
- scenariusze symulacyjne – służą do oceny decyzji strategicznych w zależności od przyszłej sytuacji w otoczeniu przedsiębiorstwa,
- scenariusze stanów otoczenia – mają charakter jakościowy, ocenia się w nich trend, kierunek i siłę oddziaływania zmian mających potencjalny wpływ na przedsiębiorstwo,
- scenariusze procesów w otoczeniu – w ich ramach analizie poddaje się potencjał i siłę wpływu tych procesów na możliwości osiągniecia celów strategicznych przedsiębiorstwa.

Metoda scenariuszowa to jedna z metod rachunkowości zarządczej, która umożliwia przedsiębiorstwu przewidywanie przyszłych wyników finansowych w zależności od różnych scenariuszy. W ramach tej metody przedsiębiorstwo tworzy modele finansowe, które uwzględniają różne zmienne, takie jak zmiany w kosztach, sprzedaży, podatkach czy też zmiany wskaźników ekonomicznych (inflacja, stopy procentowe, zmiany demograficzne). Niezbędne jest również uwzględnienie czynników ESG,

---

[6] J. Goliszewski, *Controlling. Koncepcja, zastosowanie, wdrożenie*, Wydawnictwo Nieoczywiste, Warszawa 2019, s. 246; G. Gierszewska, M. Romanowska, *Analiza strategiczna przedsiębiorstwa*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2009, s. 53.

które mają coraz większy wpływ na działalność podmiotów gospodarczych. Następnie, na podstawie tych modeli, przedsiębiorstwo może przewidywać wyniki finansowe w przypadku różnych scenariuszy. Analiza scenariuszowa to proces mający na celu identyfikację i ocenę potencjalnego zakresu wyników przyszłych zdarzeń w warunkach niepewności. Przy wykorzystaniu rozsądnych założeń i oszacowań jest zasadniczym elementem przygotowywania informacji związanych ze zrównoważonym rozwojem[7]. Metoda scenariuszowa jest wyjątkowo przydatna w przypadku planowania strategicznego, ponieważ umożliwia przedsiębiorstwu przewidywanie wyników finansowych w sytuacji wystąpienia różnych strategii biznesowych.

Analiza PEST to metoda badania makrootoczenia przedsiębiorstwa, która obejmuje czynniki polityczne, ekonomiczne, społeczno-kulturowe i technologiczne. Analiza ta ma na celu określenie wpływu tych czynników na funkcjonowanie organizacji i ustalenie przyszłej strategii działania. Pozwala na identyfikację możliwości i zagrożeń zewnętrznych. Umożliwia wyodrębnienie czynników zewnętrznych, które mają wpływ na kondycję przedsiębiorstwa oraz wskazuje na związane z nimi możliwości (szanse) i zagrożenia. Szanse to czynniki zewnętrzne sprzyjające rozwojowi firmy – mogą to być np. zmiany w prawie lub rynkowy wzrost popytu na produkty lub usługi firmy. Zagrożenia to czynniki zewnętrzne utrudniające rozwój firmy, takie jak spadek popytu na produkty czy usługi firmy lub zmiany w prawie utrudniające prowadzenie działalności.

Pierwszym etapem analizy jest wyróżnienie istotnych czynników zewnętrznych organizacji, a następnie na podstawie tych czynników dokonanie oceny ich wpływu na organizację. W kolejnym etapie określa się relacje między firmą a otoczeniem. Wyniki analizy PEST mogą być wykorzystane do przygotowania analizy SWOT. Analiza PEST jest przydatna dla przedsiębiorstw planujących ekspansję na nowe rynki lub wprowadzenie nowych produktów bądź usług. Informacje potrzebne do przeprowadzenia analizy PEST można znaleźć w różnych źródłach, takich jak: czasopisma, raporty finansowe, portale internetowe, publikacje naukowe, statystyki publiczne, czasopisma i raporty branżowe i wiele innych, dostępnych w domenie publicznej lub w ramach dostępów prywatnych.

Analiza PEST składa się z czterech elementów: politycznego, ekonomicznego, społeczno-kulturowego i technologicznego. Czynniki polityczne obejmują system przepisów regulujących działalność gospodarczą, integrację europejską, ustawodawstwo antymonopolowe, stabilność władzy, przepisy o ochronie środowiska, prawo pracy, politykę podatkową oraz przepisy dotyczące handlu zagranicznego.

---

[7] Sprostowanie do rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) 2023/2772 z dnia 31 lipca 2023 r. uzupełniającego dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE w odniesieniu do standardów sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju, Załącznik II. Skróty i glosariusz terminów.

Czynniki ekonomiczne obejmują tendencje w zakresie PKB, cykle koniunktury gospodarczej, stopy procentowe, inflację, podaż pieniądza, dostępność i koszt nośników energii, bezrobocie, dochody budżetowe oraz poziom i tempo rozwoju gospodarczego. Czynniki społeczno-kulturowe obejmują demografię ludności, poziom wykształcenia, rozłożenie dochodów, konsumpcyjny styl życia, mobilność społeczną, świadomość zagrożeń, zwyczaje oraz normy etyczne i moralne. Czynniki technologiczne obejmują postęp technologiczny w danej branży lub sektorze gospodarki oraz innowacje technologiczne. Warte podkreślenia jest, że analiza ta w sposób bezpośredni powiązana jest z kategorią zrównoważonego rozwoju, a pominięcie tych aspektów przy ocenie makrootoczenia jest wręcz niemożliwe.

W literaturze opisywane są także warianty tej analizy, które dodatkowo podkreślają inne kluczowe aspekty analizy otoczenia dalszego, co pomaga w identyfikacji czynników zewnętrznych, które mogą wpłynąć na funkcjonowanie przedsiębiorstwa. Do wariantów i odmian analizy PEST należą między innymi:

- PESTLE/PESTEL – dodane są otoczenia prawne (*Legal*) oraz ekologiczne/środowiskowe (*Environment*),
- PESTLEE – uwzględnia dodatkowo czynnik etyczny (*Ethical*),
- SPELIT – pod uwagę brane są także czynniki kulturowe (*Cultural*) oraz międzykulturowe (*Intercultural*),
- STEEPLE – oprócz wyjściowego zestawu uwzględniane są czynniki etyczne (*Ethical*) oraz edukacyjne (*Educational*).

Analiza luki strategicznej to metoda bezscenariuszowa, która pozwala na określenie różnicy (luki) między zmianami w otoczeniu a istniejącą strategią firmy. Luka strategiczna (*strategic gap*) jest to różnica między kształtowaniem się funkcji (trendu) działalności operacyjnej a charakterystyką (trendem) zapotrzebowania występującego w otoczeniu. Wynika ona z niedostosowania się przedsiębiorstwa do trendów i charakteru otoczenia. Porównując ustalone cele strategiczne, czyli stany posiadania oraz przewidywane wyniki działania, zakładając wykorzystanie dotychczasowych zasobów i kompetencji firmy oraz uwzględniając zmiany sytuacji otoczenia lub różnicę między przyjętymi celami (stan przewidywany) oraz oczekiwaniami otoczenia (stan pożądany), powstaje luka strategiczna.

Wyróżnia się trzy rodzaje luki strategicznej:

1. Luka nadmiaru – występuje, gdy trend rozwoju organizacji rośnie szybciej niż trend rozwoju otoczenia. Oznacza to, że firma za bardzo inwestuje w rynek o niskim potencjale wzrostu lub chce wyprzeć z rynku swoich konkurentów. Prowadzi to zwykle do umocnienia pozycji przedsiębiorstwa na rynku. W momencie gasnącego spadku popytu utrzymywanie się tej luki może jednak oznaczać, że przedsiębiorstwo zmierza ku „bezprzyszłościowej" działalności.

2. Luka niedoboru – występuje, gdy trend rozwoju otoczenia rośnie szybciej niż trend rozwoju organizacji. Powstawanie jej wynika z tego, że sprzedaż w danej organizacji rośnie wolniej niż popyt na rynku. Oznaczać to może niedostosowanie poziomu sprzedaży do oczekiwań rynku. Utrzymywanie się tej luki może świadczyć o chęci wycofania się przedsiębiorstwa z branży lub niedocenienia tendencji rynkowych.
3. Luka zgodności kierunku trendów – występuje, gdy kierunki obu trendów są podobne lub identyczne. Oznacza to, że firma nie poprawia swojej pozycji wobec konkurencji. Spowodowane jest to nieprowadzeniem żadnej strategii wyróżniającej się lub działania na mało konkurencyjnym rynku.

Metoda identyfikacji interesariuszy polega na określeniu osób lub grup, które mają wpływ na sytuację i wyniki przedsiębiorstwa lub są nimi zainteresowane, oraz na analizie ich potrzeb, oczekiwań i wpływu na wzrost wartości przedsiębiorstwa. Celem metody jest zapewnienie odpowiedniego zaangażowania i komunikacji z interesariuszami, a także minimalizacja potencjalnych konfliktów lub ryzyk. W ramach analizy strategicznej analiza interesariuszy pomaga określić ich ważność i siłę oddziaływania.

Interesariusze to grupy lub osoby, które wywierają istotny wpływ na działania firmy. Wpływają na wizerunek przedsiębiorstwa i mogą przynieść korzyści lub koszty. Zarządzanie interesariuszami polega na formułowaniu strategii i ich implementacji. Interesariusze dzielą się na wewnętrznych (kierownictwo) i zewnętrznych (otoczenie firmy). Analiza interesariuszy pomaga określić ich ważność i siłę oddziaływania. Pozwala również na identyfikację szans i zagrożeń wynikających z otoczenia przedsiębiorstwa. Dzięki temu przedsiębiorstwo może lepiej zrozumieć swoje otoczenie i dostosować swoje działania do wymagań rynku, w tym do wymagań związanych ze zrównoważonym rozwojem. W ramach strategicznej rachunkowości zarządczej identyfikacji interesariuszy można dokonać za pomocą takich metod jak:

- analiza interesariuszy, która polega na identyfikacji i analizie grup wpływających na organizację; metoda ta pozwala na zrozumienie potrzeb i oczekiwań interesariuszy oraz opracowanie strategii, która uwzględnia ich interesy;
- mapa interesariuszy, która pozwala na wizualizację grup interesariuszy i ich wzajemnych relacji; mapa ta może być wykorzystana do identyfikacji kluczowych interesariuszy oraz określenia ich wpływu na organizację;
- analiza SWOT, która pozwala na zidentyfikowanie mocnych i słabych stron organizacji oraz szans i zagrożeń wynikających z otoczenia; analiza ta może pomóc w określeniu, które grupy interesariuszy są najważniejsze dla organizacji;

– inne metody identyfikacji interesariuszy to między innymi analiza pięciu sił Portera oraz analiza pięciu sił konkurencji; oba podejścia pozwalają na zidentyfikowanie kluczowych czynników wpływających na konkurencyjność organizacji.

W analizie interesariuszy wyróżnia się cztery grupy: gracze, arbitrzy, aktywni widzowie i tłum. Gracze to grupa interesariuszy, którzy mają duży wpływ na organizację oraz są zainteresowani jej działalnością. Arbitrzy to grupa interesariuszy, którzy nie mają dużego wpływu na organizację, ale są zainteresowani jej działalnością. Aktywni widzowie to grupa interesariuszy, którzy mają duży wpływ na organizację, ale nie są zainteresowani jej działalnością. Tłum to grupa interesariuszy, którzy nie mają dużego wpływu na organizację oraz nie są zainteresowani jej działalnością.

Na podstawie analizy interesariuszy można stworzyć mapę lub macierz interesariuszy, która przedstawia graficznie ich pozycję i znaczenie dla projektu. Można również opracować plan zarządzania interesariuszami, który określa strategie i działania mające na celu zwiększenie zaangażowania i satysfakcji interesariuszy oraz minimalizację potencjalnych problemów lub konfliktów.

Po zidentyfikowaniu interesariuszy następuje proces oceny potrzeb i oczekiwań każdej z grup interesariuszy. W tym celu przedsiębiorstwo musi określić, jakie cele firmy, w tym cele zrównoważonego rozwoju, są zgodne z ich potrzebami i oczekiwaniami. Następnie określa się priorytety dla każdej z grup interesariuszy i strategię dla każdej z nich. Należy zatem określić, które działania będą podejmowane w celu zaspokojenia potrzeb i oczekiwań każdej grupy interesariuszy oraz jakie cele będą realizowane dla każdej grupy. Ostatnim elementem procesu jest monitorowanie i ocena wyników działań podejmowanych w ramach strategii dla każdej grupy interesariuszy. Pozwala to na ciągłe dostosowywanie działań przedsiębiorstwa do oczekiwań interesariuszy i służy jak najefektywniejszemu tworzeniu wartości dla wszystkich zainteresowanych stron.

3.2. Metody wykorzystywane w ocenie pozycji konkurencyjnej

Pozycja konkurencyjna przedsiębiorstwa to jego relatywna zdolność do tworzenia wartości dla klientów i osiągania zysków na rynku w porównaniu z innymi podmiotami. Ocena pozycji konkurencyjnej przedsiębiorstwa jest ważnym elementem analizy strategicznej, która pozwala na identyfikację mocnych i słabych stron firmy, szans i zagrożeń w otoczeniu, a także możliwości poprawy lub utrzymania konkurencyjności. Informacje o konkurentach dostarczają danych wejściowych do podejmowania decyzji.

Istnieje wiele metod wykorzystywanych w ocenie pozycji konkurencyjnej przedsiębiorstwa, które różnią się zakresem, celami, kryteriami i narzędziami pomiaru.

Należą do nich między innymi:

1. Metody bazujące na ocenie efektów działalności przedsiębiorstwa – polegają na zastosowaniu wskaźników takich jak udział firmy na rynku, poziom rentowności, stopa zwrotu z inwestycji czy też wartość rynkowa firmy. Metody te są proste i obiektywne, ale nie uwzględniają czynników determinujących konkurencyjność.
2. Metody bazujące na ocenie przewagi konkurencyjnej przedsiębiorstwa – polegają na analizie czynników wewnętrznych i zewnętrznych, które wpływają na zdolność firmy do tworzenia wartości dla klientów i osiągania zysków. Do tych metod należą np. analiza łańcucha wartości, analiza zasobów i kompetencji, analiza portfela produktów, analiza pięciu sił Portera. Metody te są bardziej złożone i subiektywne, ale pozwalają na lepsze zrozumienie źródeł i mechanizmów konkurencyjności.
3. Metody bazujące na ocenie atrakcyjności sektora – polegają na ocenie potencjału i perspektyw rozwoju sektora, na którym działa firma. Do tych metod należą np. analiza cyklu życia produktu, analiza macierzy BCG. Metody te są przydatne w planowaniu strategicznym i podejmowaniu decyzji inwestycyjnych, ale nie biorą pod uwagę specyfiki i możliwości konkretnej firmy.

Wybór odpowiedniej metody oceny pozycji konkurencyjnej przedsiębiorstwa zależy od celu i zakresu analizy, dostępności danych i informacji, czasu i kosztów oraz preferencji analityka lub menadżera. Zaleca się stosowanie różnych metod w sposób komplementarny i porównawczy, aby uzyskać pełniejszy i wiarygodniejszy obraz sytuacji konkurencyjnej przedsiębiorstwa. Ważne jest, aby w ramach prowadzonych analiz pod uwagę wzięte zostały także czynniki zrównoważonego rozwoju i ich waga dla pozycji konkurencyjnej. W ostatnich latach coraz więcej przewag konkurencyjnych opiera się właśnie na czynnikach ESG, co pozwala odróżnić się od konkurencji.

Wśród metod wspierających ocenę pozycji konkurencyjnej szczególną uwagę poświęca się metodom portfelowym, które umożliwiają badanie obecnej pozycji oraz potencjału i możliwości rozwojowych przedsiębiorstwa[8]. Przedsiębiorstwo traktowane jest jako zbiór (portfel) produktów, które analizowane są w kontekście otoczenia rynkowego (udział w rynku, konkurencja, kanały dystrybucji itp.). Ich istota polega na ocenie obecnej pozycji konkurencyjnej i strategicznej przedsiębiorstwa oraz ocenie źródeł przewag konkurencyjnych na danym rynku. Metody portfelowe pierwotnie wykorzystywano do analizy inwestycji w papiery wartościowe w celu uzyskania

[8] B. Nita, *Rachunkowość w zarządzaniu strategicznym przedsiębiorstwem*, Wolters Kluwer, Kraków 2008, s. 57.

równowagi między ryzykiem a oczekiwanymi zyskami z różnych inwestycji finansowych[9]. Do wad analiz portfelowych należą: statyczny charakter, upraszczanie skomplikowanej rzeczywistości biznesowej do 2–3 czynników, jak też trudności z określeniem wartości poszczególnych czynników. Z drugiej strony metody te są powszechnie stosowane ze względu na dużą przejrzystość i względną łatwość przygotowania. Wśród analiz portfelowych wyróżnić można te najczęściej stosowane w praktyce:

- macierz BCG,
- macierz McKinseya,
- macierz Hofera,
- macierz ADL.

Macierz BCG to jedna z najstarszych, ale też najprostszych metod analizy portfelowej. Umożliwia identyfikację pozycji przedsiębiorstwa na rynku oraz jest podstawą wyboru jego strategii. Macierz bierze pod uwagę dwie zmienne: udział produktów na rynku oraz stopę wzrostu rynku (tempo wzrostu sprzedaży produktów na rynku), co zostało zobrazowane na schemacie 3.1.

Schemat 3.1. Macierz strategiczna BCG

Stopa wzrostu rynku	Rentowność kapitału: wysoki	Rentowność kapitału: niski
wysoka	**Gwiazdy** – wysoka rentowność – duże zapotrzebowanie kapitałowe	**Dylematy (znaki zapytania)** – niska rentowność – duże zapotrzebowanie na kapitał
niska	**Dojne krowy** – wysoka rentowność – słabe zapotrzebowanie kapitałowe	**Balasty (psy)** – niska rentowność – słabe zapotrzebowanie kapitałowe

Potrzeby kapitałowe

Względny udział w rynku

Źródło: J. Nesterak, M. Kowalski, B. Czerniachowicz, *Controlling strategiczny w praktyce przedsiębiorstw działających w Polsce*, Stowarzyszenie Krakowska Szkoła Controllingu, Kraków 2016, s. 50.

Macierz BCG jest wykorzystywana do analizy potencjału wzrostu oraz zapotrzebowania kapitałowego na inwestycje w poszczególne obszary działalności przedsiębiorstwa. Uwzględnia cztery segmenty strategiczne, dzielące działalność firmy na[10]:

- gwiazdy (pole przyszłości) – segmenty działalności o wysokim stopniu wzrostu i dodatniej rentowności, które cechują się dużym udziałem w rynku;

[9] J. Goliszewski, *op. cit.*, s. 261.

[10] *Ibidem*, s. 263.

mają charakter rozwojowy, ale z reguły wymagają dużych nakładów inwestycyjnych, w tym na kapitał obrotowy;
- dojne krowy (pole korzyści) – segmenty działalności o słabym wzroście, ale dodatniej rentowności, co wiązać się może z fazą dojrzałości lub schyłku; przynoszą firmie stałą nadwyżkę finansową przy małych potrzebach finansowych i inwestycyjnych;
- znaki zapytania (pole problemów) – dylematy wynikające z wysokiej stopy wzrostu przy niskiej lub ujemnej rentowności; nie przynoszą nadwyżki finansowej, a ich przyszły rozwój jest trudny do przewidzenia; przekształcenie ich w gwiazdy wymaga dużych nakładów inwestycyjnych, zarówno na poprawę samych produktów, jak i ich promocję i reklamę;
- psy – balasty (pole upadku) – niskie tempo wzrostu połączone z niską lub wręcz ujemną rentownością, które oznacza mało atrakcyjny rynek i słaby potencjał konkurencyjny; przychody z ich sprzedaży są niewielkie i zazwyczaj nie pokrywają ponoszonych nakładów.

Podstawowym zadaniem macierzy BCG jest diagnoza struktury i dynamiki portfela produktów, służy także do zarządzania portfelem produktów, w ramach czego określane są strategie działania wobec nich – rozwój, utrzymanie lub wygaszanie. Wobec macierzy BCG formułowanych jest wiele zarzutów, wśród których najważniejsze to[11]:
- uproszczenie analizy do dwóch wymiarów (udział w rynku i wzrost rynku), co ułatwia prowadzenie analizy, ale w kontekście wyciągania wiążących wniosków na temat przyszłości produktów stanowi zbyt duże uproszczenie,
- punkt zerowy, rozdzielający warianty dla zmiennych, który nie jest tożsamy dla obu wymiarów (1 dla udziału w rynku oraz 10% przy wzroście rynku),
- znaczne trudności w precyzyjnym rozgraniczeniu między poszczególnymi segmentami,
- duży relatywny udział w rynku nie musi oznaczać silnej pozycji przedsiębiorstwa,
- niektóre rynki nie wymagają silnego wzrostu, aby były uznane za interesujące i rentowne,
- duży udział w rynku nie zawsze łączy się z wysoką rentownością produktów.

Kolejnym narzędziem w ramach metod portfelowych jest macierz McKinseya. Jest to macierz atrakcyjności branżowej, w ramach której wyróżnia się dziewięć pól strategicznych przedsiębiorstw ze względu na dwie grupy czynników: czynniki wskazujące stopień atrakcyjności rynkowej danego sektora oraz czynniki opisujące pozycję konkurencyjną, co zostało zaprezentowane na schemacie 3.2.

[11] Por. B. Nita, *Rachunkowość w zarządzaniu…*, *op. cit.*, s. 62.

Schemat 3.2. Macierz McKinseya

Atrakcyjność rynkowa	Pozycja konkurencyjna: Dobra	Średnia	Słaba
Wysoka	Zwycięzca	Zwycięzca	Przeciętny biznes
Średnia	Zwycięzca	Przeciętny biznes	Przegrany
Mała	Rentowny wytwórca	Przegrany	Przegrany

Źródło: opracowanie własne na podstawie: J. Nesterak, M. Kowalski, B. Czerniachowicz, *Controlling strategiczny w praktyce przedsiębiorstw działających w Polsce*, Stowarzyszenie Krakowska Szkoła Controllingu, Kraków 2016, s. 50.

Schemat 3.3. Macierz A.D. Little'a

Pozycja konkurencyjna	Faza cyklu życia produktu (branży): Wprowadzenie na rynek	Wzrost	Nasycenie	Starzenie się
Dominująca	Zdobycie (lub przynajmniej utrzymanie) udziału w rynku	Utrzymanie pozycji i udziału w rynku	Utrzymanie pozycji i wzrost wraz z branżą	Utrzymanie pozycji
Mocna	Inwestowanie w celu poprawy pozycji i/lub intensywne zwiększanie udziału w rynku	Inwestowanie w celu poprawy pozycji i/lub zdobycie udziałów w rynku	Utrzymanie pozycji i wzrost wraz z branżą	Utrzymanie pozycji lub wykorzystanie nadwyżki
Korzystna	Selektywne zdobywanie udziałów w rynku i/lub poprawa pozycji konkurencyjnej	Próba poprawy pozycji i/lub selektywne zdobywanie udziałów w rynku	Minimalne inwestycje w celu utrzymania pozycji i/lub poszukiwanie nisz rynkowych	Dobre wykorzystanie nadwyżki i/lub stopniowe redukowanie aktywności
Przeciętna	Selektywna poprawa pozycji konkurencyjnej	Poszukiwanie i/lub utrzymanie niszy rynkowej	Poszukiwanie niszy i/lub stopniowe redukowanie aktywności	Stopniowe redukowanie aktywności
Słaba	Silna poprawa i/lub podejmowanie działań	Silna poprawa i/lub wycofywanie	Stopniowe redukowanie aktywności	Wycofanie z rynku

Źródło: J. Goliszewski, *Controlling. Koncepcja, zastosowanie, wdrożenie*, Wydawnictwo Nieoczywiste, Warszawa 2019, s. 267.

Macierz ADL została opracowana przez Arthura D. Little'a w latach 70. XX wieku. W porównaniu do poprzednio omówionych metod wykazuje się większą szczegółowością przy ocenie pozycji strategicznej przedsiębiorstwa i silniejszym oparciem na efekcie doświadczenia. Rynek został przydzielony do czterech faz dojrzałości – rozruchu, wzrostu, dojrzałości i starzenia się. Opis poszczególnych par, wynikających z zestawienia fazy cyklu życia produktu (branży) oraz pozycji konkurencyjnej podmiotu, przedstawiono na schemacie 3.3.

Kolejnym narzędziem jest macierz Hofera, która stanowi rozwinięcie macierzy McKinseya oraz ADL przez podział cyklu życia sektora na pięć faz: początek działalności, okrzepnięcie, rozwiniecie możliwości, dojrzałość oraz starzenie się.

Do analizy portfelowej przypisywane jest także kolejne narzędzie – analiza pięciu sił Portera. Jest to metoda oceny atrakcyjności sektora, która pozwala na lepsze poznanie otoczenia przedsiębiorstwa oraz ocenę siły konkurencji. Metoda ta została opracowana przez Michaela E. Portera. Analiza pięciu sił Portera opiera się na pięciu różnych czynnikach, które związane są z otoczeniem przedsiębiorstwa: sile przetargowej dostawców, sile przetargowej nabywców, konkurencji wewnątrz sektora, groźbie pojawienia się nowych producentów (produktów) oraz groźbie pojawienia się substytutów. Należy przy tym dodać, że niezbędne w ocenie siły konkurencyjnej jest uwzględnienie problematyki zrównoważonego rozwoju, ponieważ siła dostawców i nabywców mogą wprost wynikać z przewag konkurencyjnych bazujących na czynnikach ESG (np. warunkach pracy lub wpływu na środowisko). Również ocena barier wejścia na rynek musi brać pod uwagę kategorie zrównoważonego rozwoju, ponieważ coraz więcej barier może mieć charakter niefinansowy.

Siła przetargowa dostawców rozumiana jest jako wpływ dostawców na ceny i jakość produktów lub usług oferowanych przez przedsiębiorstwo. W przypadku gdy dostawcy mają silną pozycję na rynku, mogą oni narzucać wyższe ceny lub gorszą jakość produktów lub usług. Z drugiej strony, gdy dostawcy są słabi, przedsiębiorstwo może negocjować lepsze warunki cenowe i jakościowe.

Siła przetargowa nabywców oznacza wpływ nabywców na ceny i jakość produktów lub usług oferowanych przez przedsiębiorstwo. Klienci o dużej sile i mocnej pozycji na rynku mogą narzucać wymóg niższych cen lub lepszej jakości produktów i usług. W przeciwnym razie to przedsiębiorstwa mogą narzucać nabywcom o małej sile przetargowej wyższe ceny lub gorszą jakość produktów lub usług.

Kolejnym elementem poddawanym analizie w ramach narzędzia jest rywalizacja wewnątrz sektora. W jej ramach badaniu podlega wpływ konkurencji na ceny i jakość produktów lub usług oferowanych przez przedsiębiorstwo. Gdy konkurencja jest silna, przedsiębiorstwo musi konkurować ceną lub jakością produktów bądź usług, ale w przypadku słabej konkurencji to przedsiębiorstwa mogą narzucać swoje warunki w postaci wyższych cen lub niższej wartości oferowanej przez produkty.

Badaniu podlega także groźba pojawienia się nowych producentów. Jeżeli dany rynek cechuje się niskim progiem wejścia nowych przedsiębiorstw, to wiąże się to z większą walką na polu cen i jakości produktów, a przedsiębiorstwa muszą tworzyć wartość za pomocą innych przewag konkurencyjnych. W przypadku większych trudności w wejściu na rynek to zagrożenie przez konkurencję cenową i jakościową jest znacznie mniejsze.

Ostatni element analizy pięciu sił Portera stanowi groźba pojawienia się substytutów. W przypadku gdy istnieje duża szansa na pojawienie się na konkurencyjnym rynku produktów lub usług, które mogą być wybierane jako substytuty bieżąco oferowanych na rynku, to konkurencja za pomocą cen i jakości produktów jest dużo wyższa niż w przypadku braku ryzyka substytucji. Jeżeli substytuty są łatwo dostępne i tańsze od oferowanych przez przedsiębiorstwo produktów lub usług, klienci mogą zdecydować się na ich zakup zamiast oferowanych przez przedsiębiorstwo.

Porter jest również autorem wyróżnienia trzech strategii, które mogą pomóc w uzyskiwaniu przewagi konkurencyjnej w sektorze[12]:

1. Przywództwo cenowe – opiera się na koncepcji krzywej doświadczeń. Podstawą tej strategii jest niski koszt wytwarzania w porównaniu z konkurentami. Wymaga to dużego nacisku na obniżanie kosztów i ciągły rozwój technologiczny, umożliwiający redukcję kosztów względem konkurencyjnych przedsiębiorstw.
2. Strategia zróżnicowania – wymaga stworzenia produktu, który zostałby uznany przez rynek za unikalny (pod względem wzoru produktu, marki, technologii, określonej cechy produktu, opieki posprzedażowej, sposobu sprzedaży itp. lub najlepiej kilku cech jednocześnie). Unikalność pozwala na skuteczną obronę przed konkurencją i jest też czynnikiem utrzymującym lojalność klientów.
3. Specjalizacja – strategia ta opiera się na koncentracji na określonej grupie klientów, grupie produktów lub rynku geograficznym, w ramach której następuje wyjątkowo dobra i uważna obsługa danego rynku.

K. Obłój[13] do powyższych strategii dodaje także strategię konfrontacji i unikania konkurencji. Strategia konfrontacji polega na bezpośredniej konkurencji z dostawcami identycznych lub podobnych wyrobów i usług, której celem jest stworzenie przewagi nad innymi oferentami. Strategia unikania konkurencji jest możliwa w warunkach podziału rynku lub kooperacji. Przedsiębiorstwa o uznanej pozycji rynkowej i dużym wpływie na rynek mogą unikać walki konkurencyjnej ze względu na zbudowanie unikalnego obrazu przedsiębiorstwa w oczach odbiorców lub zdobycie pozycji lidera na rynku.

---

[12] J. Goliszewski, *op. cit.*, s. 268–270.

[13] K. Obłój, *Strategia sukcesu firmy*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2000, s. 98–105.

3.3. Metody oceny potencjału przedsiębiorstwa

Kolejną grupą narzędzi są metody oceny potencjału przedsiębiorstwa, które stanowią zbiór narzędzi i technik pozwalających na zbadanie i ocenę zdolności firmy do tworzenia wartości dla klientów i osiągania przewagi konkurencyjnej na rynku. Potencjał przedsiębiorstwa to zespół zasobów, kompetencji, zdolności i możliwości, które decydują o jego sukcesie lub porażce. Należy przy tym dodać, że wiele z tych charakterystyk może być powiązana ze zrównoważonym rozwojem i czynnikami niefinansowymi. Istnieje wiele metod oceny potencjału przedsiębiorstwa, które różnią się zakresem, celami, kryteriami i sposobem pomiaru. Należą do nich między innymi:

- bilans strategiczny przedsiębiorstwa – całościowa analiza zasobów przedsiębiorstwa, zarówno materialnych, jak i niematerialnych, w celu wyodrębnienia mocnych i słabych stron firmy,
- analiza kluczowych czynników sukcesu – identyfikowanie i ocena tych czynników, które są niezbędne do osiągnięcia sukcesu w danym sektorze i tworzą przewagi konkurencyjne, oraz porównanie ich z posiadanymi przez przedsiębiorstwo zasobami,
- analiza łańcucha wartości – analiza poszczególnych etapów procesu tworzenia wartości przez firmę, od zakupu surowców po sprzedaż gotowego produktu lub usługi, w celu określenia kosztów, marży i przewagi konkurencyjnej firmy,
- analiza cyklu życia – analiza faz rozwoju produktu lub usługi firmy, od wprowadzenia na rynek po wycofanie, w celu określenia potencjału rynkowego, konkurencyjności i rentowności przedsiębiorstwa,
- kompleksowa kwalifikacja działalności firmy – ocena atrakcyjności poszczególnych obszarów działalności firmy pod względem ich wkładu w tworzenie wartości dla klientów i osiąganie zysków przez przedsiębiorstwo.

Wybór odpowiedniej metody oceny potencjału przedsiębiorstwa zależy od celu i zakresu analizy, dostępności danych i informacji, czasu i kosztów oraz preferencji analityka lub menadżera. Ważnym czynnikiem jest również cel analizy, jak też otoczenie funkcjonowania przedsiębiorstwa, w tym w wymiarze zrównoważonego rozwoju.

Pierwszym z omawianych narzędzi jest bilans strategiczny, który polega na systematycznej, wielokryterialnej analizie przedsiębiorstwa, umożliwiającej ocenę wszystkich obszarów jego funkcjonowania[14]. W ramach bilansu strategicznego przedsiębiorstwo zostaje podzielone na różnorodne obszary strategiczne, dla których ustala się

[14] G. Gierszewska, M. Romanowska, *op. cit.*, s. 123.

od trzech do pięciu czynników zależności. Czynniki te opisywane są za pomocą skali oraz wag. Suma ważonych wartości poszczególnych czynników tworzy wartość dla danego obszaru[15]. Ocenie poddaje się dwa wymiary – uzależnienie partnerów od przedsiębiorstwa oraz uzależnienie samego przedsiębiorstwa. Najbardziej krytyczne są te obszary, w których istnieje duże uzależnienie przedsiębiorstwa od partnerów i ich mała zależność od przedsiębiorstwa.

Kolejnym narzędziem jest analiza kluczowych czynników sukcesu (KCS). Odpowiednio wdrożone kluczowe czynniki sukcesu wspierają i gwarantują rozwój organizacji, jednak ich niewłaściwa identyfikacja i implementacja w procesie zarządzania strategicznego może prowadzić wręcz do upadku podmiotu. Analiza kluczowych czynników sukcesu to metoda służąca do identyfikacji czynników, które wpływają na sukces przedsiębiorstwa w danym sektorze, decydujących o pozycji konkurencyjnej i możliwościach rozwojowych przedsiębiorstwa[16]. Analiza KCS jest jednym z narzędzi strategicznej rachunkowości zarządczej, która pozwala na lepsze poznanie otoczenia przedsiębiorstwa oraz ocenę siły konkurencji. Metoda ta pozwala na oszacowanie przyszłych wpływów finansowych na podstawie wyników finansowych innych firm, które działają w podobnych warunkach rynkowych. Analiza kluczowych czynników sukcesu musi brać pod uwagę ich powiązanie ze zrównoważonym rozwojem, ponieważ to na tym polu budowane są nowoczesne przewagi konkurencyjne przedsiębiorstw.

Gierszewska i Romanowska[17] wskazują, że pod uwagę należy wziąć takie kryteria oceny przedsiębiorstwa jak: pozycja na rynku, pozycja w dziedzinie kosztów, wizerunek firmy i jej obecność na rynku, umiejętności techniczne i poziom technologii, rentowność i potencjał finansowy, poziom organizacji i zarządzania. Analiza tych czynników pozwala na określenie źródeł wpływów i wydatków pieniężnych w firmie oraz kontrolowanie kosztów prowadzenia działalności firmy.

Analiza KCS pozwala na identyfikację silnych i słabych stron zarówno samego przedsiębiorstwa, jak i konkurentów, a także tworzenie strategii poprawy w celu jak najefektywniejszego skorzystania z przewag konkurencyjnych. Wyszczególnienie kluczowych czynników sukcesu nie dostarcza wystarczających informacji na temat przewagi konkurencyjnej, wskazuje jednak kierownictwu przedsiębiorstwa, na jakich elementach i problemach powinno skupić uwagę. Jedna z metod identyfikacji tych czynników została zaprezentowana na schemacie 3.4.

Przeprowadzenie takiej metodyki analizy kluczowych czynników sukcesu nie jest zadaniem trudnym, a znaczna jego część wynika z analizy praktyki gospodarczej. Dzięki temu efekty analizy są mocno skorelowane z biznesem i odzwierciedlają

---

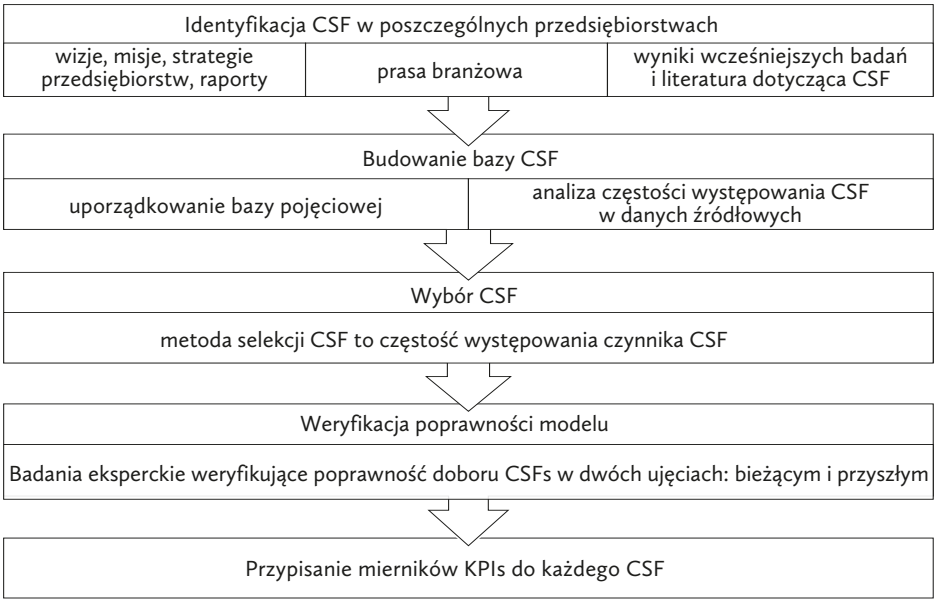
[15] J. Goliszewski, *op. cit.*, s. 255.

[16] Por. G. Gierszewska, M. Romanowska, *op. cit.*, s. 128.

[17] *Ibidem*, s. 129.

złożoność danego sektora gospodarki. Również ostatni punkt w postaci przypisania kluczowych mierników dokonań do zweryfikowanych kluczowych czynników sukcesu ściśle wynika z rzeczywistych przewag konkrecyjnych realnych podmiotów gospodarczych.

Schemat 3.4. Procedura identyfikacji kluczowych czynników sukcesu (*critical success factors* – CSF)



Źródło: A. Niemiec, *Mierniki pomiaru dokonań*, [w:] *System pomiaru dokonań w przedsiębiorstwach*, red. A. Niemiec, CeDeWu, Warszawa 2016, s. 244.

Kolejne narzędzie w ramach metod oceny potencjału przedsiębiorstwa stanowi analiza łańcucha wartości. Jest to instrument należący do obszaru rachunkowości zarządczej, służący ocenie i wykorzystaniu przewagi strategicznej dzięki analizie działań składających się na działalność całego przedsiębiorstwa[18]. Koncepcja rozwinięta przez M.E. Portera służy do analizy źródeł przewagi konkurencyjnej przedsiębiorstwa. Podmioty gospodarcze działają w łańcuchach wartości i są ze sobą ściśle powiązane w relacjach dostawca–odbiorca. EFRAG wskazuje, że łańcuch wartości obejmuje działania, zasoby i relacje, które przedsiębiorstwo wykorzystuje i na których polega w celu tworzenia swoich produktów lub usług, od koncepcji do dostawy,

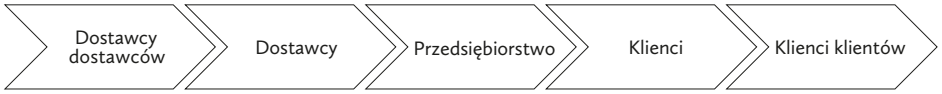
[18] B. Nita, *Rachunkowość w zarządzaniu...*, *op. cit.*, s. 82.

konsumpcji i wycofania z eksploatacji[19]. Definiowany jest jako pełen zakres działań, zasobów i relacji związanych z modelem biznesowym jednostki oraz środowiskiem zewnętrznym, w którym jednostka prowadzi działalność. Łańcuch wartości obejmuje działania, zasoby i relacje, z których jednostka korzysta i na których się opiera, tworząc swoje produkty lub usługi, od koncepcji do realizacji, konsumpcji i wycofania z eksploatacji[20]. Odpowiednie działania, zasoby i relacje, w tym w odniesieniu do zrównoważonego rozwoju, obejmują:

- działania, zasoby i relacje w ramach własnych operacji jednostki, takie jak zasoby ludzkie,
- działania, zasoby i relacje w sieciach dostaw, marketingu i dystrybucji, takie jak zaopatrzenie w materiały i usługi, sprzedaż oraz dostawa produktów i realizacja usług,
- otoczenie finansowe, geograficzne, geopolityczne i regulacyjne, w którym jednostka prowadzi działalność.

System łańcucha wartości zaprezentowano na schemacie 3.5.

Schemat 3.5. System łańcucha wartości



Źródło: B. Nita, *Rachunkowość w zarządzaniu strategicznym przedsiębiorstwem*, Wolters Kluwer, Kraków 2008, s. 76.

Łańcuch wartości można zaprezentować oprócz podejścia podmiotowego również w wymiarze procesowym, co zostało przedstawione na schemacie 3.6.

Schemat 3.6. Tradycyjny procesowy łańcuch wartości



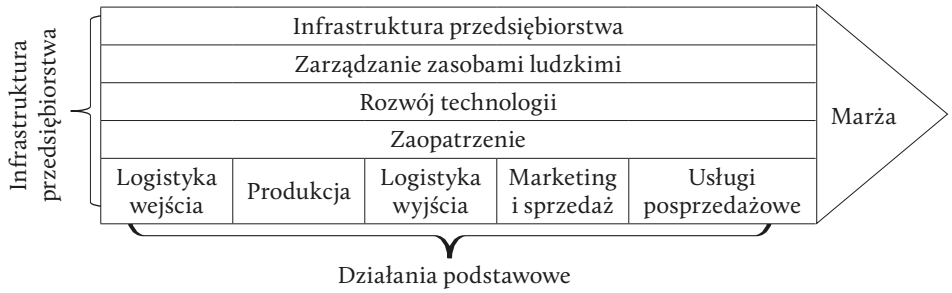
Źródło: K. Janasz, W. Janasz, K. Kozioł, K. Szopik, *Zarządzanie strategiczne*, Difin, Warszawa 2008, s. 82.

[19] EFRAG IG 2, *Value Chain Implementation Guidance*, EFRAG Sustainability Reporting, May 2024, s. 10.

[20] Por. Sprostowanie do rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) 2023/2772..., *op. cit.*

Każde przedsiębiorstwo stanowi ogniwo szerszego łańcucha wartości, ale samo też tworzy wewnętrzny łańcuch wartości, a przedsiębiorstwo można przedstawić jako sekwencję działań związanych z działalnością operacyjną oraz funkcjami wspierającymi, co zostało zaprezentowane na schemacie 3.7.

Schemat 3.7. Łańcuch wartości przedsiębiorstwa



Źródło: B. Nita, *Rachunkowość w zarządzaniu strategicznym przedsiębiorstwem*, Wolters Kluwer, Kraków 2008, s. 77.

Wartość tworzona przez przedsiębiorstwa wynika z dwóch rodzajów działań:

1. Działania podstawowe – działania, które pozwalają realizować zasadnicze zadania przedsiębiorstwa:
   a) logistyka wejścia – transport, przyjmowanie dostaw, składowanie (magazynowanie) czynników produkcji,
   b) produkcja – czynności montażowe, obróbka, testowanie, pakowanie,
   c) logistyka wyjścia – magazynowanie i dystrybucja produktów,
   d) marketing i sprzedaż – działania reklamowe i promocyjne, obsługa kanałów dystrybucji,
   e) usługi posprzedażowe – instalacja, serwis i utrzymanie dobrych kontaktów z klientami.
2. Działania wspomagające – uzupełniają działania podstawowe i zabezpieczają ich przebieg:
   a) zarządzanie przedsiębiorstwem jako całością – prowadzenie spraw finansowych, obsługa prawna, kontakty z otoczeniem,
   b) zarządzanie zasobami ludzkimi – planowanie zapotrzebowania na zasoby ludzkie, rekrutacja, szkolenia i rozwój pracowników, ocena wyników osiąganych przez pracowników,
   c) rozwój technologii,
   d) zaopatrzenie – planowanie zapotrzebowania na środki trwałe i materiały, jak też same zakupy.

Podstawowe zadania analizy łańcucha wartości to identyfikacja źródeł przewagi konkurencyjnej w przedsiębiorstwie, analiza związków między ogniwami łańcucha wartości oraz określanie znaczenia każdego działania i jego związku ze strategią przedsiębiorstwa. Wyróżnia się cztery podstawowe etapy analizy łańcucha wartości i związane z nimi zadania badawcze[21]:

1. Identyfikacja łańcucha wartości i przyporządkowanie przychodów, kosztów i aktywów do poszczególnych działań.
2. Rozpoznanie i interpretacja powiązań między działaniami wewnętrznego łańcucha wartości przedsiębiorstwa oraz ogniwami systemu wartości.
3. Identyfikacja czynników wywierających wpływ na powstawanie kosztów działań wykonywanych w łańcuchu wartości.
4. Wybór strategii (przywództwo kosztowe, zróżnicowanie produktów) i ewentualna modyfikacja łańcucha wartości w celu uzyskania przewagi konkurencyjnej.

W wyniku przeprowadzonej analizy łańcucha wartości przedsiębiorstwo powinno mieć zidentyfikowane przewagi konkurencyjne (strategiczne), w tym w obszarze zrównoważonego rozwoju, jak również wiedzę na temat potrzeb w zakresie modyfikacji łańcucha w taki sposób, aby możliwie najlepiej dopasować przedsiębiorstwo do wymagań konkurencyjnych rynku. Może to oznaczać np. eliminację działań nietworzących wartości lub działań zbędnych, w tym przez ich wydelegowanie na zewnątrz organizacji (*outsourcing*).

Łańcuch wartości musi uwzględniać aspekty środowiskowe i wpływ dostawców oraz odbiorców na zrównoważony rozwój organizacji. Zgodnie z wprowadzanymi regulacjami unijnymi duże przedsiębiorstwa w ramach raportowania finansowego muszą prezentować także informacje o niefinansowych wynikach swojej działalności oraz o wpływie na środowisko. Sporządzane oświadczenia przedsiębiorstwa dotyczące zrównoważonego rozwoju powinny zawierać informacje na temat wszystkich istotnych wpływów, ryzyk i szans, w tym tych, które powstają lub mogą powstać w kontekście jego relacji biznesowych w łańcuchu wartości wyższego i niższego szczebla[22].

Analiza cyklu życia produktów (Product Life Cycle Analysis) to metoda służąca do oceny etapów rozwoju produktu, począwszy od jego wprowadzenia na rynek, przez okres wzrostu, dojrzałości i schyłku, aż do wycofania z rynku. Metoda ta jest jednym z elementów strategicznej rachunkowości zarządczej, która pozwala na lepsze poznanie otoczenia przedsiębiorstwa oraz ocenę siły konkurencji. Pozwala na zbadanie wieku rynkowego każdego produktu przedsiębiorstwa lub każdej stosowanej w nim technologii[23].

---

[21] *Ibidem*, s. 90.

[22] Por. EFRAG IG 2, *op. cit.*, s. 5.

[23] Por. G. Gierszewska, M. Romanowska, *op. cit.*, s. 146.

Cykl życia produktów składa się z czterech etapów: wprowadzenia produktu na rynek, okresu wzrostu, dojrzałości oraz schyłku. W okresie wprowadzania produktu na rynek przedsiębiorstwo inwestuje w badania i rozwój produktu, w kampanie reklamowe oraz w organizację kanałów dystrybucji, może przynosić straty, a tempo przyrostu przychodów jest niewielkie. Okres wzrostu cechuje dynamiczny wzrost przychodów ze sprzedaży, a przedsiębiorstwo inwestuje w produkcję, marketing i rozwój sieci dystrybucji. W ramach dojrzałości rynkowej sprzedaż osiąga swój szczyt, a przedsiębiorstwo stara się utrzymać swoją pozycję na rynku przez dalsze inwestycje w marketing i reklamę oraz poprawę jakości produktu. Na tym etapie zaczynają spadać zyski. W okresie schyłku sprzedaż spada, a przedsiębiorstwo musi podjąć decyzję o wycofaniu produktu z rynku lub wprowadzeniu nowej jego wersji.

Dzięki metodzie analizy cyklu życia przedsiębiorstwa mogą lepiej planować swoje działania marketingowe i inwestycyjne oraz unikać strat wynikających z nieefektywnych działań. Efektem analizy cyklu życia produktu jest uzyskanie danych dotyczących wymagań finansowych (nakładów na badania i rozwój, marketing, logistykę), poziomu ryzyka wprowadzania nowych produktów oraz działań marketingowych niezbędnych do zastosowania w celu zapewnienia silnej pozycji rynkowej[24].

3.4. SWOT jako metoda przekrojowa analizy strategicznej

Metody przekrojowe analizy strategicznej to takie metody, które pozwalają na ocenę sytuacji i możliwości przedsiębiorstwa z różnych perspektyw i na różnych poziomach. Metody te mają na celu zintegrowanie informacji i wiedzy o otoczeniu, konkurencji, klientach, produktach, procesach, zasobach i kompetencjach firmy. Metody przekrojowe analizy strategicznej są użyteczne w podejmowaniu decyzji strategicznych, planowaniu i kontroli działalności, a także tworzeniu i utrzymywaniu przewagi konkurencyjnej.

Analiza SWOT to metoda używana do identyfikacji mocnych i słabych stron, szans i zagrożeń dla firmy, a nawet konkretnego projektu. Analiza ta jest prostym, a jednocześnie potężnym narzędziem do identyfikacji obszarów stanowiących przewagi konkurencyjne przedsiębiorstwa, a także obszarów wymagających poprawy. Metoda SWOT stanowi ostatni etap w analizie strategicznej, umożliwia ocenę pozycji strategicznej przedsiębiorstwa lub szerzej organizacji, biorąc przy tym pod uwagę wyniki wcześniejszych analiz w obszarze otoczenia dalszego, otoczenia konkurencyjnego oraz wyniki analiz potencjału przedsiębiorstwa. Jest metodą bardzo uniwersalną,

[24] *Ibidem*, s. 150.

znajdującą bardzo dużo zastosowań praktycznych, wymagających szerokiego podsumowania danego zjawiska, procesu lub podmiotu, np. rachunkowości jako dyscypliny naukowej[25].

Analiza SWOT polega na podzieleniu zebranych informacji na cztery grupy (cztery kategorie czynników strategicznych):

- S (*Strengths*) – mocne strony, czynniki wewnętrzne tworzące przewagi konkurencyjne,
- W (*Weaknesses*) – słabe strony, ograniczenia utrudniające procesy tworzenia wartości,
- O (*Opportunities*) – szanse wynikające z warunków otoczenia zewnętrznego,
- T (*Threats*) – zagrożenia związane z niekorzystnymi zmianami i zjawiskami z zewnątrz przedsiębiorstwa.

Informacja, która nie może być poprawnie zakwalifikowana do żadnej z wymienionych grup, jest w dalszej analizie pomijana jako nieistotna strategicznie. Informacja strategiczna, posegregowana według opisanych kryteriów na cztery grupy, jest następnie zapisywana w czterodzielnej macierzy strategicznej, w której lewa połowa zawiera dwie kategorie czynników pozytywnych, a prawa – dwie kategorie czynników negatywnych, co zostało przedstawione na schemacie 3.8.

Schemat 3.8. Analiza SWOT

	Czynniki pozytywne	**Czynniki negatywne**
Czynniki wewnętrzne	S Mocne strony	W Słabe strony
Czynniki zewnętrzne	O Szanse	T Zagrożenia

Źródło: opracowanie własne.

Analiza SWOT umożliwia określenie pozycji firmy na chwilę obecną oraz działań na przyszłość. Badanie poszczególnych obszarów umożliwia zidentyfikowanie tych wymagających poprawy, ale jest też pomocne przy wskazaniu czynników, które mogą stanowić podstawę w procesach tworzenia wartości przez przedsiębiorstwo.

[25] *Kolonizacja rachunkowości. Obszary, narzędzia, perspektywy*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2023, s. 558.

Mocne strony (S) to wszystko to, co daje firmie przewagę nad konkurencją lub co sprawia, że jest ona ceniona przez klientów. Mocne strony mogą dotyczyć np. jakości produktów lub usług, silnej i uznanej marki, lojalności klientów, innowacyjności czy też efektywności kosztowej. Słabe strony (W) z kolei to te czynniki, które ograniczają lub utrudniają osiągnięcie celów firmy lub które sprawiają, że jest ona mniej atrakcyjna dla klientów lub partnerów. Słabe strony mogą dotyczyć słabej obsługi klienta, niskiej jakości produktów lub usług, niskiej lojalności klientów, braku innowacyjności, niskiej efektywności kosztowej itp.

Kolejne czynniki związane są z usytuowaniem przedsiębiorstwa na tle rynku. Wynikające z otoczenia Szanse (O) stwarzają możliwość rozwoju lub poprawy sytuacji firmy. Mogą dotyczyć zmian rynkowych, technologicznych, prawnych lub społecznych, które tworzą nowe potrzeby lub preferencje klientów, nowe segmenty rynku lub kanały dystrybucji, nowe źródła finansowania lub współpracy. Zagrożenia (T) z kolei związane są z ryzykiem pogorszenia się sytuacji przedsiębiorstwa. Wynikają one z tych samych czynników, co szanse, ale z przeciwnych zmian tych czynników, ujemnie wpływających na możliwości tworzenia wartości. Po zidentyfikowaniu przez przedsiębiorstwo jego ryzyk i szans ustala ono, które z nich są istotne na potrzeby sprawozdawczości. W tym celu wykorzystuje się połączenie prawdopodobieństwa wystąpienia i potencjalnej skali skutków finansowych, określonych na podstawie odpowiednich progów. Na tym etapie rozważa się wkład takich ryzyk i szans w skutki finansowe na podstawie[26]:

a) scenariuszy i prognoz, których wystąpienie uznaje się za możliwe,
b) przewidywanych skutków finansowych, dotyczących kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem, wynikających z sytuacji poniżej progu „bardziej prawdopodobne niż nie" albo z aktywów/pasywów nieodzwierciedlonych (lub jeszcze nieodzwierciedlonych) w sprawozdaniu finansowym. Obejmuje to:
   - potencjalne sytuacje, które w następstwie wystąpienia przyszłych zdarzeń mogą wpłynąć na potencjał generowania przepływów pieniężnych,
   - kapitał, którego z punktu widzenia rachunkowości i sprawozdawczości finansowej nie uznaje się za aktywa, ale który ma znaczący wpływ na wyniki finansowe, taki jak kapitał naturalny, intelektualny (organizacyjny), ludzki, społeczny i relacyjny,
   - możliwe przyszłe zdarzenia, które mogą mieć wpływ na kształtowanie się takich rodzajów kapitału.

[26] Por. Sprostowanie do rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) 2023/2772..., *op. cit.*

Gierszewska i Romanowska[27] zaproponowały trzy główne etapy realizacji metody SWOT:

1. Identyfikacja oraz analiza szans i zagrożeń, przy dokładnym wskazaniu sektorów i obszarów, na których przedsiębiorstwo prowadzi działalność, jak również wskazanie zmian w otoczeniu sektorowym, mających potencjalnie korzystny lub niekorzystny efekt na działalności podmiotu.
2. Identyfikacja i analiza słabych oraz mocnych stron przedsiębiorstwa, jak również poddanie analizie możliwości wpływu podmiotu na te czynniki.
3. Określenie pozycji strategicznej oraz kierunków rozwoju, jak również potrzeb inwestycyjnych.

Sytuacje strategiczne, które mogą zostać zidentyfikowane na bazie wyników analizy SWOT:

- SO – maxi-maxi (strategia agresywna) – silne mocne strony, połączone z korzystnym układem otoczenia i dużymi szansami dla przedsiębiorstwa, przekładają się na strategię silnej ekspansji oraz zdywersyfikowania rozwoju,
- WO – mini-maxi (strategia konkurencyjna) – przewaga słabych stron nad mocnymi, ale przy sprzyjającym otoczeniu przekłada się na strategię wykorzystywania pojawiających się szans przy jednoczesnej pracy nad wnętrzem przedsiębiorstwa,
- ST – maxi-mini (strategia konserwatywna) – przedsiębiorstwo o silnej pozycji konkurencyjnej działa w niekorzystnym otoczeniu, co przekłada się na strategię wykorzystywania posiadanych przewag przy minimalizowaniu ryzyk związanych z zagrożeniami występującymi na rynku,
- WT – mini-mini (strategia defensywna) – na rynku istnieje przewaga zagrożeń nad korzyściami, a przedsiębiorstwo cechuje się słabą pozycją konkurencyjną ze względu na przewagę słabych stron nad mocnymi, co skutkuje zaleceniem wycofania z rynku lub szukania możliwości przetrwania przez połączenie z innym podmiotem.

W literaturze przedmiotu funkcjonuje także drugie podejście do formułowania strategii w postaci modelu TOWS, w którym podmiot analizuje się z zewnątrz do wewnątrz organizacji. Opiera się na założeniu, że organizacja ma możliwość reagowania na pojawiające się zmiany w otoczeniu.

[27] G. Gierszewska, M. Romanowska, *op. cit.*, s. 389.

3.5. Planowanie finansowe

Po przeprowadzeniu analizy strategicznej oraz sformułowaniu i wyborze strategii kolejnymi zadaniami w ramach planowania strategicznego są strategiczne budżetowanie oraz przekształcanie strategii w działania, plany i budżety operacyjne[28].

Planowanie i budżetowanie strategiczne to procesy, które pozwalają firmom na osiąganie założonych celów w dłuższej perspektywie. Wykorzystanie danych finansowych jest kluczowe dla efektywnego przeprowadzenia tych procesów. Strategie mają charakter opisowy i przedmiotowy, a ich wdrożenie wymaga określenia zasobów i środków niezbędnych do ich realizacji. „Operacjonalizacja" strategii wiąże się z prognozowaniem, planowaniem i budżetowaniem strategicznym, a następnie oceną efektywności poszczególnych alternatyw w celu wyboru najkorzystniejszych oraz kontrolą ich realizacji. Budżetowanie strategiczne polega na oszacowaniu kosztów związanych z realizacją strategii oraz kontrolowaniu wydatków i przychodów w okresie realizacji budżetów. Budżety strategiczne przekładane są następnie na budżety operacyjne o zasięgu czasowym do jednego roku, a także na konkretne działania i plany, które mają umożliwić realizację założonej strategii.

Planowanie finansowe związane jest z przekładaniem strategii na model biznesu. Stanowi swoisty „załącznik" do strategii, uwiarygadniający jej zasadność, a także będący podstawą do śledzenia stopnia realizacji strategii. Cele strategiczne przybierają konkretny wymiar, wskazujący na ich efektywność względem rentowności firmy i jej wyników finansowych, wpływając także na procesy tworzenia wartości. Planowanie finansowe rozumiane może być zatem jako realizacja strategii i inicjatyw strategicznych, uwzględniając przy tym obok czynników tworzenia wartości przedsiębiorstwa również zrównoważony rozwój i czynniki ESG.

Celem planowania strategicznego jest wspieranie kierownictwa w zabezpieczaniu istnienia firmy i zwiększania jej wartości w perspektywie długoterminowej. Planowanie finansowe jako narzędzie strategicznej rachunkowości zarządczej to proces, który polega na określeniu celów finansowych firmy, analizie jej sytuacji finansowej, prognozowaniu przyszłych zdarzeń i wyników oraz opracowaniu planów działania i budżetów, które mają zapewnić osiągnięcie tych celów. Planowanie finansowe ma na celu zwiększenie efektywności i rentowności firmy, a także minimalizację ryzyka i niepewności. Ułatwia wybór najtrafniejszych decyzji gospodarczych, umożliwiających firmie wzrost i rozwój. Pozwala też na powiązanie osiąganego wzrostu wartości z realizacją dostarczania wartości klientom, ocenianej z zewnętrznej perspektywy[29].

---

[28] Por. J. Goliszewski, *op. cit.*, s. 154.

[29] Por. W. Sun Li, *Strategic Management Accounting. A Practical Guidebook with Case Studies*, Springer Nature Singapore Pte, 2018, s. 54.

Potrzeba planowania wynika z dążenia przedsiębiorstwa do maksymalizacji wartości i zachowania płynności finansowej[30]. Należy przy tym podkreślić, że ta wartość, w tym rozumieniu wartości dla klienta, może, a wręcz powinna zawierać w sobie elementy zrównoważonego rozwoju, które mają coraz większe znaczenie w kontekście przewag konkurencyjnych podmiotów.

Planowanie finansowe jako narzędzie strategicznej rachunkowości zarządczej składa się z następujących etapów:

- analizy celów i strategii firmy – wynikiem etapu jest określenie misji, wizji, celów i strategii firmy w długim okresie oraz ocena ich zgodności z otoczeniem i możliwościami firmy;
- analizy sytuacji finansowej firmy – analiza danych finansowych i niefinansowych dotyczących przeszłej i obecnej działalności firmy, takich jak bilans, rachunek zysków i strat, rachunek przepływów pieniężnych czy też wskaźniki finansowe;
- analizy dostępnych opcji inwestycyjnych i finansowania – w jej ramach badaniu podlegają możliwości dostępu przedsiębiorstwa do źródeł finansowania zewnętrznego, co uzależnione jest od czynników zarówno wewnętrznych, jak i zewnętrznych;
- prognozowania przyszłych zdarzeń i wyników – etap ten polega na przewidywaniu przyszłych zmian w otoczeniu i działalności firmy oraz ich wpływu na jej sytuację finansową; do tego celu wykorzystuje się różne metody i techniki, takie jak ekstrapolacja trendów, metody scenariuszowe lub modelowanie symulacyjne;
- opracowania planów działania i budżetów – ostatnim etapem planowania jest określenie konkretnych działań i środków niezbędnych do realizacji celów i strategii firmy oraz oszacowanie ich kosztów i przychodów; do tego celu wykorzystuje się różne rodzaje planów i budżetów, takie jak plan strategiczny, plan operacyjny, plan inwestycyjny, budżet operacyjny, budżet inwestycyjny, budżet finansowy.

Planowanie finansowe jako narzędzie strategicznej rachunkowości zarządczej wymaga stałego monitorowania i kontroli wykonania planów i budżetów oraz wprowadzania korekt i zmian w razie ich potrzeby. Planowanie finansowe jest procesem ciągłym i dynamicznym, który dostosowuje się do zmieniających się warunków i potrzeb przedsiębiorstwa, zwłaszcza w obszarze zrównoważonego rozwoju.

---

[30] W. Naruć, *Planowanie finansowe efektywnym narzędziem zarządzania. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Marina, Wrocław 2013, s. 28.

Wskazuje się sześć podstawowych elementów modelu planowania finansowego[31]:

1. Prognoza sprzedaży (stopa wzrostu sprzedaży).
2. Sprawozdania finansowe pro forma (bilans, rachunek zysków i strat oraz, w przypadku większych podmiotów, rachunek przepływów pieniężnych).
3. Budżet kapitałowy firmy (przewidywane nakłady inwestycyjne tworzące zapotrzebowanie na aktywa przedsiębiorstwa).
4. Zapotrzebowanie na źródła finansowania wynikające z polityki dywidendowej oraz zadłużenia firmy.
5. Uzupełnienie obliczonej luki finansowania (przez finansowanie zewnętrzne lub wewnętrzne sposoby uzyskania dodatkowej gotówki).
6. Założenia ekonomiczne uwzględniające wskaźniki makroekonomiczne i wyjaśniające otoczenie zewnętrzne firmy.

Planowanie to niezbędny warunek powodzenia wszelkiej działalności gospodarczej, ponieważ większość decyzji podejmowanych w przedsiębiorstwie dotyczy przyszłości. Do narzędzi wspomagających proces zarządzania zalicza się między innymi prognozowanie. Umożliwia ono wskazanie potencjalnych przyszłych wyników finansowych oraz wielkości ekonomicznych takich jak przychody oraz koszty, przy czym do podstawowych technik prognozowania wyników należą:

- analiza danych historycznych – polega na analizie danych finansowych z przeszłości w celu identyfikacji trendów, sezonowości i zależności między wielkościami, które mogą posłużyć jako podstawa do prognozowania przyszłych wyników,
- metoda średniej ważonej – opiera się na historycznych wynikach finansowych, przy czym naddaje im się różne wagi, wyższe przydając nowszym wynikom, co uwzględnia ewentualne zmiany w trendach,
- analiza trendów – opiera się na identyfikacji i projekcji długoterminowych trendów w danych sprzedażowych, co pozwala przewidzieć przyszłe kierunki rozwoju przedsiębiorstwa,
- metoda regresji – analiza regresji służy do identyfikacji zależności między różnymi zmiennymi, w tym zmiennymi finansowymi, co umożliwia prognozowanie przyszłych wyników finansowych na podstawie tych zmiennych,
- badania rynkowe – polegają na zbieraniu danych na temat trendów rynkowych, zachowań konsumentów, konkurencji i innych czynników zewnętrznych, które mogą wpływać na wyniki finansowe, co umożliwia lepsze prognozowanie przyszłych wyników,

[31] B. Kołosowska, A. Tokarski, M. Tokarski, E. Chojnacka, *Strategie finansowania działalności przedsiębiorstw*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2006, s. 49.

- metoda porównawcza – polega na porównaniu wyników finansowych przedsiębiorstwa z wynikami innych firm działających w tym samym sektorze (na tym samym rynku); metoda pozwala oszacować przyszłe wpływy finansowe na postawie wyników finansowych innych firm, które działają w zbliżonych warunkach otoczenia.
- metoda ekspercka – prognoza wyników finansowych budowana jest na podstawie subiektywnych opinii i informacji pracowników zajmujących się sprzedażą, bazując na ich wiedzy i doświadczeniu.

Przez planowanie finansowe rozumie się zespół czynności zmierzających do określenia przyszłego, w ramach określonego horyzontu czasowego, stanu zasobów pieniężnych w przedsiębiorstwie, umożliwiających realizację celów i potrzeb rozwojowych oraz jednocześnie zapewniających płynność finansową firmy. Planowanie finansowe oznacza projekcję zjawisk ekonomicznych w ujęciu pieniężnym. Najbardziej ogólnie funkcję prognozowania i planowania finansowego można sprowadzić do racjonalizacji procesu podejmowania decyzji finansowych[32]. Mimo finansowego charakteru prezentacji wyników prognozowania i planowania finansowego to przy budowie planów należy wziąć pod uwagę także niefinansowe czynniki, zwłaszcza w obszarze zrównoważonego rozwoju, które mają niebagatelne znaczenie w kontekście budowanych przewag konkurencyjnych.

Do zadań planowania finansowego zalicza się:

- wyznaczanie celów i zadań przedsiębiorstwa w ujęciu finansowym,
- wiązanie podejmowanych decyzji z wielkościami finansowymi dotyczącymi wartości przedsiębiorstwa, jego wyników finansowych, majątku i kapitałów, należności i zobowiązań,
- projekcję wykorzystania alternatywnych źródeł finansowania,
- wykorzystanie planowania finansowego do oceny uzyskanych wyników.

Planowanie finansowe jest procesem, w którym:

- analizuje się zależności i związki pomiędzy finansowymi i rzeczowymi aspektami planowanych działań,
- ogranicza się niepewność przez analizowanie, jak teraźniejsze decyzje wpłyną na przyszłą sytuację w firmie,
- wybiera się możliwie najlepsze warianty działań,
- kontroluje się przebieg procesów gospodarczych oraz bada stopień realizacji planowanych efektów.

[32] *Analiza sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstwa*, red. W. Skoczylas, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2009, s. 307.

Do najważniejszych zastosowań planowania finansowego w praktyce należą:

1. Ocena zgodności prognozowanych wyników finansowych z ogólnymi celami przedsiębiorstwa, w tym celami niefinansowymi, ustalonymi przez właścicieli.
2. Wspomaganie prowadzenia analiz wrażliwości i ocena wpływu zmian w strategii rozwoju na przyszłą sytuację finansową podmiotu.
3. Wykorzystanie w zakresie zarządzania wartością, umożliwiające ocenę różnych scenariuszy i sprawdzenie, czy przyczyniają się one do kreowania wartości przedsiębiorstwa dla interesariuszy, w tym w obszarze zrównoważonego rozwoju.
4. Szacowanie potrzeb finansowych przedsiębiorstwa wynikających z jego rozwoju.

W tabeli 3.1 przedstawiono instrumenty strategicznej rachunkowości zarządczej, które wykorzystywane są do planowania, jak też późniejszej kontroli realizacji planów w kontekście wybranych kategorii ekonomicznych.

Tabela 3.1. Instrumenty strategicznej rachunkowości zarządczej w planowaniu finansowym

Cele	Główny instrument planowania	Główny instrument kontroli wyników i sterowania
Rentowność	– plan zysków	– krótkoterminowe rachunki zysków
Płynność finansowa	– plan finansowy	– rachunek wpływów i wydatków – sprawozdanie z przepływów środków pieniężnych
Efektywność	– rachunek kosztów zmiennych – budżetowanie kosztów	– analiza odchyleń

Źródło: *Controlling funkcyjny w przedsiębiorstwie*, red. M. Sierpińska, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2004, s. 269.

Przy sporządzaniu planu finansowego muszą zostać określone elementy polityki finansowej firmy[33]:

- decyzje inwestycyjne firmy wyznaczające zapotrzebowanie na nowe aktywa,
- polityka dotycząca kształtowania się struktury kapitałowej firmy,
- polityka dywidend, określająca wielkość środków pieniężnych przeznaczonych na wypłaty dla właścicieli przedsiębiorstwa,
- decyzje dotyczące kapitału obrotowego netto firmy.

Planowanie finansowe powinno uwzględniać problem utrzymania płynności finansowej zarówno krótko-, jak i długoterminowo. Płynność finansowa jest kluczowa dla funkcjonowania i rozwoju firmy, zwłaszcza w sytuacjach kryzysowych

[33] B. Kołosowska i in., *op. cit.*, s. 48.

lub niepewnych. W uproszczeniu można wskazać, że płynność finansowa w ujęciu krótkookresowym to zdolność do dokonywania zakupów wtedy, gdy są one potrzebne, i zdolność do regulowania zobowiązań finansowych w obowiązujących terminach[34]. Z jednej strony zarządzanie płynnością finansową ma charakter operacyjny i krótkoterminowy, ale z drugiej – zachowanie płynności finansowej i optymalne zarządzanie nią stanowi podstawę budowania długoterminowej wartości i realizacji celów strategicznych przedsiębiorstwa. Dodatkowo wiele z metod wspierających zarządzanie płynnością finansową, wpływających na zarządzanie operacyjne, wymaga zmian decyzji i działań o horyzoncie długoterminowym i strategicznym.

Wyznaczenie optymalnego poziomu płynności i konsekwentne bieżące zarządzanie finansami, oparte na informacji o nim, przyczyniają się do wzrostu wartości przedsiębiorstwa, co wynika z następujących powodów[35]:

- zwiększenia przepływów pieniężnych,
- ograniczenia zmienności przepływów pieniężnych i zmniejszenia prawdopodobieństwa wystąpienia zakłóceń w regularnej spłacie zobowiązań,
- obniżenia prawdopodobieństwa upadłości.

Optymalizacja zarządzania gotówką polega na takim zaspokojeniu potrzeb gotówkowych, aby w okresach niedoboru znaleźć najtańsze sposoby jej uzupełnienia, by nie ponosić wysokich kosztów finansowych, natomiast w okresie występowania nadwyżek lokować je jak najefektywniej[36].

Trwałe posiadanie zdolności do bieżącego regulowania wszystkich wymagalnych zobowiązań jest jednym z filarów, na których budowana jest przyszłość przedsiębiorstwa[37]. Optymalny poziom płynności w przedsiębiorstwie pozwala na zabezpieczenie zdolności do bieżącego regulowania wszystkich wymagalnych zobowiązań, ale także umożliwia wykorzystanie szans wynikających z istnienia ryzyka. W wyniku zastosowania dobrze dopasowanego do specyfiki przedsiębiorstwa miernika poziomu płynności finansowej możliwe jest optymalne zarządzanie należnościami, krótkoterminowymi zobowiązaniami, określenie właściwej strategii płynności finansowej oraz optymalne zarządzanie środkami pieniężnymi, bieżącymi inwestycjami i finansowaniem[38].

---

[34] G. Michalski, *Strategiczne zarządzanie płynnością finansową w przedsiębiorstwie*, CeDeWu, Warszawa 2010, s. 41.

[35] *Ibidem*, s. 8.

[36] M. Sierpińska, A. Sierpińska-Sawicz, R. Węgrzyn, *Controlling finansowy w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2019, s. 136.

[37] G. Michalski, *op. cit.*, s. 191.

[38] *Ibidem*, s. 193.

Jedną z bardziej praktycznych kategorii, które stanowią przedmiot planowania finansowego, są przyszłe przepływy pieniężne. Są one planowane z wykorzystaniem różnych technik, obejmujących różnorodne podejścia do prognozowania i zarządzania przyszłymi wpływami i wydatkami pieniężnymi przedsiębiorstwa. Metoda bezpośrednia polega na bezpośrednim szacowaniu przyszłych wpływów i wydatków pieniężnych na podstawie planów sprzedaży, kosztów, inwestycji i innych czynników, co umożliwia opracowanie szczegółowego planu przepływów pieniężnych. Analiza budżetowa wykorzystuje budżety operacyjne i inwestycyjne do przewidywania przyszłych przepływów pieniężnych, co pozwala na monitorowanie i zarządzanie wydatkami w celu zapewnienia płynności finansowej. Metoda dyskontowanych przepływów pieniężnych (DCF) polega na dyskontowaniu przyszłych przepływów pieniężnych do ich wartości obecnej, co umożliwia ocenę wartości projektów inwestycyjnych i decyzji finansowych. Scenariusze finansowe opierają się na opracowaniu różnych scenariuszy przyszłych przepływów pieniężnych, uwzględniających różne warunki rynkowe, zmienne ekonomiczne i inne czynniki, co umożliwia ocenę ryzyka i elastyczne planowanie. Modelowanie symulacyjne wykorzystuje modele symulacyjne do generowania wielu możliwych scenariuszy przyszłych przepływów pieniężnych na podstawie losowych zmiennych, co pozwala na ocenę ryzyka i podejmowanie bardziej przemyślanych decyzji finansowych.

W ostatnich latach w kontekście planowania finansowego i prognozowania coraz ważniejsze stają się kryteria ESG (Environmental, Social, Governance) oraz zrównoważony rozwój. Integracja tych celów ze strategią finansową staje się niezbędna, aby zapewnić spójność działań przedsiębiorstwa z jej wartościami i misją. Warte podkreślenia jest, że w ramach planowania firmy muszą uwzględnić dodatkowe koszty i ryzyka związane z implementacją praktyk zrównoważonego rozwoju, co może obejmować inwestycje w technologie ekologiczne czy poprawę standardów pracy. Wzrost popytu na produkty i usługi zgodne z kryteriami ESG wymaga dostosowania strategii sprzedaży i marketingu. Zarządzanie reputacją oraz relacjami z interesariuszami stają się kluczowe, ponieważ reputacja firmy w zakresie ESG może mieć istotny wpływ na zaufanie klientów, inwestorów i innych interesariuszy. Inwestorzy coraz częściej oczekują, że firmy, w które inwestują, stosują zasady ESG, co może wpłynąć na strukturę finansowania i koszty kapitału. Cele zrównoważonego rozwoju często mają charakter długoterminowy, co wymaga uwzględnienia ich w długoterminowych strategiach inwestycyjnych i planach rozwoju. W rezultacie kryteria ESG i cele zrównoważonego rozwoju stają się integralną częścią planowania finansowego, wpływając na koszty, ryzyko, możliwości rynkowe oraz długoterminowe strategie rozwoju organizacji. Dopasowanie podejścia do zarządzania finansami do tych zmian staje się kluczowe dla osiągnięcia zarówno celów finansowych, jak i społeczno-środowiskowych.

3.6. Budżetowanie strategiczne

Budżetowanie strategiczne to proces, który polega na oszacowaniu kosztów i przychodów związanych z realizacją strategii firmy w długim okresie. Ze względu na brak wiedzy na temat przyszłości budżetowanie wspiera przygotowanie się do zmian zachodzących w otoczeniu przedsiębiorstwa, ale i w nim samym (np. ze względu na wzrost organizacji). Strategia rozumiana jest szeroko i powinna uwzględniać także czynniki niefinansowe, wpływające na możliwości zrównoważonego rozwoju.

Budżetowanie strategiczne jest częścią planowania strategicznego, które określa misję, wizję, cele i strategie firmy. W wyniku łączenia strategii oraz budżetowania przedsiębiorstwa są zobligowane do wyznaczania mierzalnych celów strategicznych swojej działalności, które umożliwiają ocenę stopnia realizacji strategii. Ze względu na swój mierzalny charakter i z reguły możliwość powiązania z wynikami finansowymi cele te stanowią pewien trzon danych niezbędnych do przełożenia strategii na budżety. Cele te są opisywane również za pomocą inicjatyw strategicznych, które także mają wymierny charakter i wymagają właściwego zaplanowania ze względu na czas i koszt, jak też wpływ na efektywność przedsiębiorstwa. Strategia jest objęta procesem stałego dostosowywania do warunków funkcjonowania przedsiębiorstwa, stąd też przekłada się na kroczący charakter planowania w ramach budżetowania i wymaga okresowego dostosowania budżetów do zmiennych warunków otoczenia.

Budżetowanie strategiczne pozwala na alokację zasobów i monitorowanie wykonania planów strategicznych, a także ocenę ich skuteczności i rentowności. Budżetowanie jest formą planowania o różnym horyzoncie czasowym, stanowiącą narzędzie przedsiębiorstwa do osiągnięcia jego celów, a budżet jest – wyrażonym w jednostkach wartościowych lub też ilościowych – planem przydzielonym poszczególnym ośrodkom odpowiedzialności w danym okresie budżetowym i z odpowiednim zakresem obowiązywalności[39].

Budżetowanie obejmuje opracowanie, zatwierdzenie, wykonanie i kontrolę budżetu. Polega na przełożeniu planów długoterminowych na plany krótkoterminowe[40]. Wyznaczone i opracowane na etapie planowania działania przekładają się na budżety. Budżetowanie jest metodą wewnętrznego, oddolnego planowania w przedsiębiorstwie, podporządkowanego realizacji strategicznych celów i efektywnemu wykorzystaniu zasobów[41].

---

[39] E. Nowak, *Rachunkowość zarządcza w przedsiębiorstwie*, CeDeWu, Warszawa 2012, s. 267.

[40] W. Naruć, *op. cit.*, s. 71.

[41] M. Sierpińska, B. Niedbała, *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie. Centra odpowiedzialności w teorii i praktyce*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2003, s. 73.

Budżetowanie strategiczne i zrównoważony rozwój są ze sobą ściśle powiązane, ponieważ oba koncentrują się na długoterminowym planowaniu i optymalnym wykorzystaniu zasobów. Budżetowanie strategiczne pozwala firmom na alokowanie zasobów w sposób, który sprzyja długoterminowym celom, w tym celom związanym ze zrównoważonym rozwojem. Włączenie do budżetowania aspektów zrównoważonego rozwoju może pomóc minimalizować negatywny wpływ na środowisko oraz wspierać społecznie odpowiedzialne działania. Zrównoważony rozwój wspiera długoterminową stabilność finansową, a budżetowanie strategiczne uwzględnia takie czynniki jak: optymalne wykorzystanie zasobów, redukcja odpadów, poprawa efektywności operacyjnej, co przekłada się na lepsze wyniki finansowe w dłuższym okresie. Budżetowanie strategiczne, uwzględniające zrównoważony rozwój, pomaga lepiej odpowiadać na potrzeby różnych interesariuszy, co zwiększa ich zaangażowanie, pozytywnie wpływa na reputację i umożliwia planowanie długoterminowe z uwzględnieniem zarówno ekonomicznych, jak i ekologicznych oraz społecznych aspektów.

Budżetowanie strategiczne wymaga analizy danych finansowych i niefinansowych, takich jak bilans, rachunek zysków i strat, rachunek przepływów pieniężnych, wskaźniki finansowe, analiza otoczenia, konkurencji, klientów i produktów. Dochodzą do tego elementy niefinansowe, w tym związane ze zrównoważonym rozwojem oraz czynnikami ESG. Budżety strategiczne różnią się od budżetów operacyjnych następującymi cechami[42]:

- odzwierciedlają w większym stopniu dane odnoszące się do potencjałów sukcesu przedsiębiorstwa (rynek, konkurenci, długookresowe inwestycje, technologia, przewagi wynikające z oferowanych produktów i usług),
- obejmują dłuższy horyzont czasowy (3–5 lat i więcej, w zależności od firmy),
- zawierają bardziej skonsolidowane dane,
- charakteryzują się mniejszym stopniem szczegółowości (zawierają główne pozycje wpływające na przychody, koszty, przepływy pieniężne, inwestycje itp.),
- zawierają bardziej przybliżone dane,
- mają mniejszy zakres obowiązywalności.

Budżetowanie strategiczne, tak jak planowanie finansowe, jest procesem ciągłym i dynamicznym, dostosowującym się do zmieniającego się otoczenia oraz potrzeb samego przedsiębiorstwa. Budżetowanie strategiczne wymaga stałego monitorowania i kontroli wykonania budżetów, a w razie potrzeby wprowadzania korekt i zmian. Jest narzędziem strategicznej rachunkowości zarządczej, które pomaga kierownictwu w planowaniu, kontrolowaniu i ocenie działalności organizacji.

Budżetowanie strategiczne to proces, który polega na oszacowaniu kosztów i przychodów związanych z realizacją strategii firmy w długim okresie. Pozwala na alokację

[42] J. Goliszewski, *op. cit.*, s. 179.

zasobów i monitorowanie wykonania planów strategicznych, a także ocenę ich skuteczności i rentowności. Etapami budżetowania strategicznego są:

- ustalenie założeń do budżetu – polega na określeniu celów strategicznych, operacyjnych i taktycznych firmy oraz na poinformowaniu o nich pracowników; na tym etapie dokonuje się również podziału na ośrodki odpowiedzialności oraz wyboru odpowiedniej metody przygotowywania budżetu;
- opracowanie budżetów wstępnych – jego przedmiot stanowi sporządzenie szacunkowych budżetów dla poszczególnych ośrodków odpowiedzialności, takich jak budżety marketingowe, produkcji, rachunku zysków i strat, zapasów, przychodów, kosztów, inwestycji, środków pieniężnych itp.;
- kontrola, korekta i ponowne planowanie budżetów – w ramach którego dokonuje się sprawdzenia poprawności i spójności budżetów wstępnych oraz w razie potrzeby wprowadza się zmiany i poprawki; na tym etapie dokonuje się również koordynacji i uzgodnienia budżetów między poszczególnymi ośrodkami odpowiedzialności oraz między nimi a kierownictwem firmy;
- zatwierdzenie budżetu – to ostateczne zatwierdzenie budżetu przez kierownictwo firmy oraz jego komunikacja do wszystkich zainteresowanych stron; dodatkowo sporządza się również bilans i rachunek wyników dla całej firmy;
- kontrola niepoprawności działania – polega na monitorowaniu wykonania budżetu oraz porównywaniu rzeczywistych wyników z planowanymi; dokonuje się również analizy odchyleń i przyczyn ich wystąpienia oraz podejmuje się odpowiednie działania korygujące lub naprawcze.

Budżetowanie, rozumiane jako przygotowanie i zatwierdzanie budżetów na dany rok budżetowy, odbywa się w ramach procedury obejmującej sześć głównych etapów[43]:

1. Ustalenia celów budżetowych na podstawie celów i budżetów strategicznych, prognoz i analizy odchyleń dla budżetów z poprzedniego okresu rozrachunkowego.
2. Określenia harmonogramu przygotowywania poszczególnych budżetów.
3. Sporządzania budżetów.
4. Formalnej i przedmiotowej kontroli sporządzonych budżetów oraz ich konsolidacji w budżet bilansu, rachunku zysków i strat oraz przepływów pieniężnych.
5. Weryfikacji i analizy budżetów pod kątem stopnia osiągniecia celów budżetowych.
6. Zmiany w budżetach w wyniku analizy odchyleń w celu lepszej realizacji celów, weryfikacji i zatwierdzenia końcowych budżetów do realizacji.

[43] *Ibidem*, s. 319.

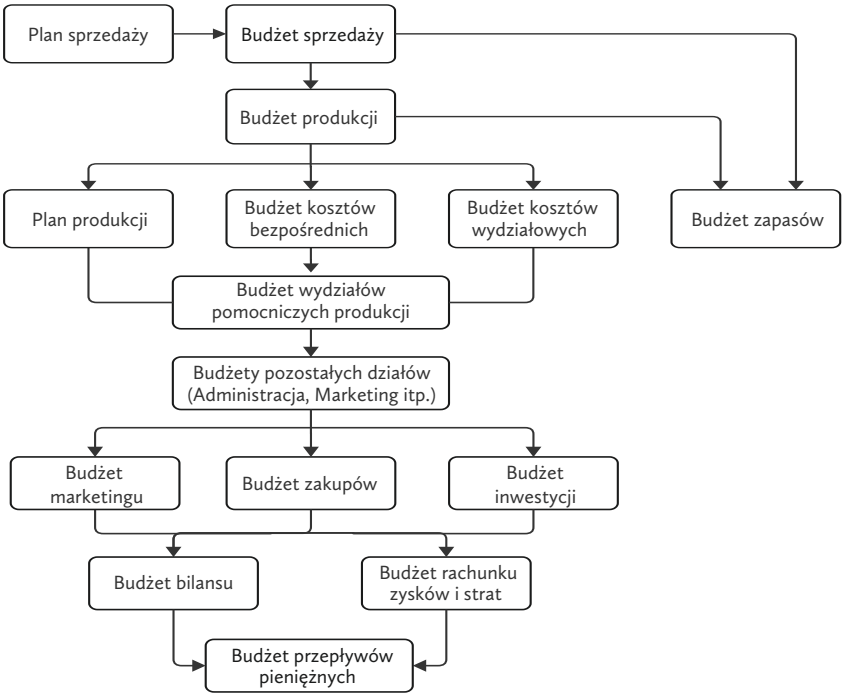
Wyróżnia się następujące metody (rodzaje) budżetowania[44]:

- *top down* (odgórne, regresywne, z góry do dołu) – polega na ustaleniu planu dla przedsiębiorstwa jako całości przez zarząd, a następnie przekazaniu go niższym szczeblom zarządzania w celu uszczegółowienia i stworzenia planów cząstkowych,
- *bottom up* (oddolne, progresywne, z dołu do góry) – rozpoczyna się od dołu organizacji; plany częściowe są przekazywane wyżej, gdzie ulegają integracji w całościowy plan przedsiębiorstwa,
- naprzemienne – planowany budżet krąży w hierarchii góra–dół wielokrotnie, zanim zostanie ostatecznie uzgodniony; łączy przez to zalety wymienionych wyżej metod, ale jest bardziej praco- i czasochłonny,
- przyrostowe – jako punkt wyjścia przyjmuje się wykonanie budżetu w roku poprzedzającym, co zostaje następnie skorygowane o planowane zmiany wielkości ekonomicznych w roku kolejnym, uwzględniając plany finansowe oraz potencjalne zmiany otoczenia,
- *zero-based* (budżetowanie zerowe) – zakłada tworzenie budżetu od podstaw, tak jakby był tworzony po raz pierwszy; jest narzędziem bardziej wymagającym od budżetowania przyrostowego, ale przez brak „bezrefleksyjnego" podejścia do planowania wielkości pozycji budżetowych może w dokładniejszy sposób oddawać złożoność pewnych zjawisk zachodzących wewnątrz przedsiębiorstwa,
- budżetowanie tradycyjne (statyczne) – budżety są tworzone dla danego odcinka czasu okresu budżetowego (z reguły dwunastu miesięcy), po upływie którego przestają obowiązywać,
- budżetowanie rolowane (kroczące) – budżety sporządzane są dla kolejnych trzynastu miesięcy lub pięciu kwartałów, przez co znacznie częściej w trakcie roku przeprowadzane są procesy planowania finansowego, ale budżet nie kończy się wraz z końcem roku, a dodatkowo każde przeliczanie kolejnego miesiąca lub kwartału umożliwia sprawdzenie i korektę wcześniejszych miesięcy i kwartałów,
- budżety sztywne – opracowywane dla jednego założonego poziomu sprzedaży,
- budżetowanie elastyczne – zestawiane dla różnych planowanych poziomów wielkości sprzedaży.

[44] Por. M. Sierpińska, B. Niedbała, *op. cit.*, s. 76–77; E. Nowak, *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, *op. cit.*, s. 282–285.

Proces budżetowania przedstawiono na schemacie 3.9.

Schemat 3.9. Proces budżetowania



Źródło: J. Goliszewski, *Controlling. Koncepcja, zastosowanie, wdrożenie*, Wydawnictwo Nieoczywiste, Warszawa 2019, s. 323.

Master budżet to szczegółowy plan finansowy, który pokazuje alokację (przydział) zasobów, jak również oczekiwane wpływy i wydatki na okres kolejnego roku lub dłuższy. Zbudowany jest na podstawie historycznych trendów, ale na podstawie bieżących zmian oraz przewidywanych zmian w przyszłości, jak również ekstrapolacji zmiennych danych, bazujących na racjonalnych założeniach. W jego skład wchodzą budżet operacyjny oraz budżety finansowe, w tym przewidywane sprawozdania finansowe.

Pierwszym krokiem procesu budżetowania jest prognoza przychodów ze sprzedaży. Budżet sprzedaży zawiera zestawienie ilościowe i wartościowe, dotyczące przychodów ze sprzedaży lub usług. Przy jego budowie uwzględnia się wiele czynników, takich jak wielkość rynku, przewidywany wzrost rynku, udział w rynku, elastyczność cenową, segmenty odbiorców, podatność klientów na działania marketingowe i promocyjne, politykę cenową.

Przy tworzeniu prognozy sprzedaży wykorzystuje się różne metody, które podzielić można na dwie grupy: statystyczne i subiektywne. Metody statystyczne (takie jak analiza regresji, korelacji, projekcje trendu) opierają się na ilościowo-statystycznej analizie danych. Bazują na założeniu powtarzalności szeregów czasowych lub przynajmniej ich pewnym podobieństwie w czasie. Metody subiektywne to prognozy oparte na doświadczeniu i intuicji analityków czy innych pracowników tworzących prognozy sprzedaży. Wykorzystują wiedzę i doświadczenie osób związanych ze sprzedażą, zwłaszcza tych mających bezpośrednie kontakty z klientami. W praktyce gospodarczej te dwie grupy metod są stosowane łącznie, co daje najlepsze efekty i najwyższą jakość prognoz.

Celem prognozowania jest wczesne dostarczenie informacji na temat odchyleń i odchyleń oczekiwanych w przyszłości, opracowanie ukierunkowanych mierników domykających luki w celach i w razie potrzeby zainicjowanie szybkich dostosowań przychodów, kosztów i budżetów inwestycyjnych do zmieniających się warunków.

Prognozowanie jako narzędzie strategicznej rachunkowości zarządczej to proces, który polega na przewidywaniu przyszłych zdarzeń i wyników finansowych i niefinansowych firmy na podstawie analizy danych historycznych, trendów rynkowych, scenariuszy alternatywnych i założeń strategicznych. Prognozowanie ma na celu wspomaganie podejmowania decyzji strategicznych, planowania i budżetowania, a także oceny i kontroli działalności firmy. Warte podkreślenia jest, że każda metoda prognozowania przychodów ze sprzedaży ma swoje wady i zalety oraz różny stopień dokładności, stąd też przedsiębiorstwa często stosują kilka różnych metod jednocześnie, aby uzyskać jak najdokładniejsze prognozy przyszłych wpływów finansowych.

Wybór odpowiedniej metody prognozowania zależy od celu i zakresu analizy, dostępności danych i informacji, czasu i kosztów oraz preferencji analityka lub menadżera przeprowadzającego proces. Zaleca się stosowanie różnych metod w sposób komplementarny i porównawczy, aby uzyskać pełniejszy i wiarygodniejszy obraz przyszłości firmy. Dodatkowo prognozowanie może mieć charakter tradycyjny, to jest planu przygotowanego dla zamkniętego okresu, np. roku, lub też może mieć charakter prognozy „rolowanej". Prognozy rolowane odbywają się w stałych odcinkach czasu, np. tak, aby zawsze mieć prognozę przychodów na kolejne trzynaście miesięcy lub pięć kwartałów, a nie tylko do końca roku. Wymaga jednak dużo zwinniejszego podejścia do budżetowania, jak też dużo większych nakładów na prowadzenie działań prognostycznych.

W procesie prognozowania należy wziąć pod uwagę fazy występujące w danych historycznych, jak również ocenić występowanie sezonowości. W przypadku prognozowania na podstawie danych historycznych trzeba także wyeliminować z danych

zdarzenia jednorazowe, niepowtarzalne (np. nadzwyczajnie duże zamówienie, niemające powtarzalnego i odtwarzalnego charakteru), które zawyżają wyniki w okresie ich osiągnięcia.

Prognoza sprzedaży przekładana jest na formalne narzędzie w postaci budżetu sprzedaży, w którym pod uwagę bierze się różne przekroje, takie jak kierunki i regiony sprzedaży, grupy i segmenty klientów, grupy produktów, pracowników działu handlowego. Budżet sprzedaży stanowi punkt wyjścia do sporządzenia kolejnych budżetów, jest punktem odniesienia przy analizach kosztów produkcji czy też kosztów administracji, ponieważ wielkość przychodów wyznacza planowaną wielkość przedsiębiorstwa.

Kolejnym budżetem, który powstaje bezpośrednio po budżecie sprzedaży, jest budżet produkcji. Wymaga on przygotowania planu produkcji oraz wielkości zależnych od produkcji – budżetów materiałów bezpośrednich, płac bezpośrednich, pozostałych kosztów bezpośrednich, kosztów wydziałowych i zapasów. Plan produkcji obejmuje ilościowe zestawienie wytwarzanych produktów lub świadczonych usług, bazując na budżecie sprzedaży oraz budżecie zapasów[45]. Przy sporządzaniu budżetu produkcji bierze się także pod uwagę zdolności produkcyjne oraz posiadane zasoby, ale jednym z głównych efektów sporządzenia budżetu produkcji jest właśnie zapotrzebowanie na niezbędne inwestycje, np. technologiczne (zwiększające moce produkcyjne), ale też wymagane zwiększenie kapitału obrotowego oraz plany dotyczące niezbędnych zasobów (pracy, finansowych, materialnych).

Na podstawie ustalonego planu produkcji i norm zużycia sporządzany jest budżet materiałów bezpośrednich. Warto dodać, że do tych materiałów zalicza się surowce wykorzystywane w produkcji, materiały pomocnicze, takie jak opakowania, półfabrykaty i komponenty itp., których zużycie jest bezpośrednio powiązane z wytwarzaną ilością produktów. Pod uwagę należy wziąć także planowaną wielkość odpadów, gdyż w niektórych przypadkach ich wartość może mieć duże znaczenie w kontekście wartości budżetu produkcji. Blisko związany z tym budżetem jest również budżet pozostałych kosztów bezpośrednich, w ramach którego pod uwagę brane są koszty prac zewnętrznych, niezbędnych przy produkcji, jak również koszty przygotowania produkcji danego produktu (dokumentacja techniczna, przygotowanie maszyn produkcyjnych, badania laboratoryjne, ekspertyzy czy też prototypy). Koszty przygotowania produkcji mogą być rozliczane w czasie, niezbędne może być także podzielenie tych kosztów kluczem podziałowym w celu przypisania ich do odpowiedniej wartości lub wielkości produkcji.

---

[45] Produkcja może być mniejsza o wykorzystane zapasy lub większa ze względu na potrzebę wyprodukowania części asortymentu na poczet zapasów.

W kolejnym kroku sporządzany jest budżet płac bezpośrednich, wynikający z określenia niezbędnej wielkości zatrudnienia do wytworzenia planowanej wielkości produkcji lub wykonania planowanej ilości usług. Z reguły budżet ten bierze pod uwagę wynagrodzenia na poziomie brutto, z uwzględnieniem całości kosztów wynagrodzeń, jak również przy wzięciu pod uwagę kosztów okołopracowniczych (takich jak benefity, koszty BHP czy też koszty pracy zdalnej). Dodatkowo, racjonalnie sporządzony budżet powinien zawierać również założenia dotyczące kosztów i wielkości planowanych rekrutacji (bazując na wskaźnikach rotacji pracowników), kosztów przekwalifikowania i szkoleń pracowników, jak też ewentualnych nagród i premii.

Następnie powstaje budżet kosztów wydziałowych, czyli kosztów poszczególnych centrów produkcyjnych, których nie można bezpośrednio przyporządkować do nośników kosztów – mają zatem charakter kosztów pośrednich. Zalicza się do nich płace i narzuty pracowników pośrednio związanych z produkcją, koszty materiałów pomocniczych, amortyzację maszyn i urządzeń, remonty i konserwacje, energię cieplną i elektryczną oraz inne koszty. Koszty te mogą być dzielone na część zmienną i stałą.

W powiązaniu z budżetem produkcji powstaje także budżet zapasów, obejmujących obok wyrobów gotowych również surowce i materiały. Jego wielkość jest związana ze strategią produkcyjną, planem produkcji oraz możliwościami przechowywania i składowania. Wielkość utrzymywanych i produkowanych zapasów powinna brać też pod uwagę możliwości sfinansowania kosztów produkcji i magazynowania. Ważnym czynnikiem są także dostawcy oraz rodzaj materiałów, co wpływa na częstotliwość dostaw oraz ich wielkość.

W kolejnym kroku powstają budżety działów pomocniczych, w tym niezbędnych do prawidłowego funkcjonowania działalności produkcyjnej przedsiębiorstwa w normalnych warunkach otoczenia. Koszty produkcyjnej działalności pomocniczej nie są bezpośrednio lub pośrednio związane z produkowanymi wyrobami, ale są niezbędne do utrzymania ciągłości produkcji i jej jakości. Działy pomocnicze mogą obejmować także działy pozaprodukcyjne oraz administrację, przez co rozumie się takie działy jak: dział sprzedaży, finansów i księgowości, zakupów (zaopatrzenia), badań i rozwoju, kontroli jakości. Sporządzenie tych budżetów jest trudniejsze niż budżetów okołoprodukcyjnych, ponieważ wymaga analiz i założeń dotyczących niezbędnych zasobów do prawidłowego funkcjonowania przedsiębiorstwa na bazie stosowanych procedur i w ramach istniejących procesów nieprodukcyjnych. Budżety te powstają w praktyce opierając się na kosztach historycznych lub wskaźnikach udziału (relacji) względem przychodów ze sprzedaży.

Budżet zaopatrzenia (zakupów) jest wynikową budżetów produkcji oraz zapasów, sytuacji na rynku zaopatrzenia (co wpływa na możliwości i koszty logistyki) czy też polityki zaopatrzenia. Budżet zakupów obejmuje ilość i wartość planowanych do zakupu w okresie budżetowanym zapasów, takich jak: surowce, materiały, półprodukty, wyposażenie, materiały biurowe i inne.

Budżet marketingu obejmuje koszty działań marketingowo-produkcyjnych dla poszczególnych grup produktów, produktów i przedsiębiorstwa jako całości. Wynika z celów i strategii przedsiębiorstwa, a jego wielkość jest wynikową planu sprzedaży oraz dodatkowych czynników, takich jak rodzaj i charakter poszczególnych grup i segmentów klientów, ich elastyczność popytowa i cenowa, polityka cenowa przedsiębiorstwa, najbardziej efektywne na danym rynku formy reklamy i promocji, działania konkurencji czy też posiadane zasoby w obszarze kompetencji marketingowych. Wysokość budżetów może być wyznaczana za pomocą planowanego procentu od sprzedaży, ale również jako pochodna budżetów marketingowych konkurentów (zwłaszcza w ramach wysoce konkurencyjnych sektorów działalności). Budżet ten może też powstawać metodą „ekspercką", bazując na wiedzy i kompetencji pracowników oraz menadżerów.

Kolejnym budżetem jest budżet nakładów inwestycyjnych (Capital Expenditure – CAPEX), w którym ujmowane są inwestycje realizowane w okresie budżetowym. Zapotrzebowanie na inwestycje wynika z wielu przyczyn – do najważniejszych należą wnioski z przygotowanych budżetów sprzedażowych i produkcyjnych. Może z nich wynikać potrzeba poniesienia nakładów inwestycyjnych, niezbędnych do produkcji danej wielkości, jak też utrzymania standardów jakości. Mogą one dotyczyć nabycia, utrzymania lub ulepszenia aktywów produkcyjnych, umożliwiających działalność operacyjną. Drugą grupą inwestycji będą te wspierające działalność pozaprodukcyjną. Inwestycje dzielone są według różnych kategorii, w tym na nakłady na środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne.

Budżet kosztów finansowania powstaje w wyniku stworzenia innych budżetów, w tym budżetu nakładów inwestycyjnych (z którego wynikają odsetki od finansowania tych inwestycji), ale też na bazie zmiany wartości kapitału pracującego (co także może wymagać skorzystania z oprocentowanego kredytu, np. obrotowego) i zwiększonych kosztów (większe wydatki = większe zapotrzebowanie na gotówkę = większe potencjalne kredyty = wyższe koszty odsetek w ramach budżetu kosztów finansowania). W przypadku finansowania kapitałem obcym, w tym zwiększonego zapotrzebowania na ten kapitał, należy obliczyć potencjalne koszty dostępu do tego zewnętrznego finansowania, co może skutkować przeprowadzeniem procesów przygotowawczych (np. wymóg złożenia wniosku kredytowego). W przypadku warunków wysokiej inflacji lub utrudnionego dostępu do finansowania zewnętrznego koszt kapitału

zewnętrznego może być na tyle wysoki lub też kapitał niemożliwy do uzyskania, że wpłynie to na wymóg rewizji budżetów przychodowego i produkcyjnego przez dostosowanie do posiadanych środków pieniężnych.

Ostatnim krokiem w ramach budżetów „funkcyjnych" jest sporządzenie budżetu gotówki na podstawie planowanych wpływów i wydatków. Jest to niezbędny krok w procesie oceny wypłacalności, ma też znaczenie w kontekście planowania operacyjnego procesów zakupowych i kosztowych. Brak wystarczającej płynności finansowej (np. na skutek zwiększonego zapotrzebowania na kapitał pracujący lub niezbędne inwestycje) może skutkować zatrzymaniem działalności lub jej znacznym utrudnieniem, a może nawet wręcz prowadzić do upadłości. Usytuowanie budżetu gotówki na końcu procesu budżetowania związane jest z tym, że pozwala on sprawdzić założenia przyjęte w budżecie kosztów, sprzedaży i wyników[46]. Analizie poddawane są wszystkie wpływy i wydatki planowane w danym okresie, co umożliwia zbadanie równowagi między tymi kategoriami.

Finalnym krokiem procesu budżetowania strategicznego jest sporządzenie budżetu wiodącego, w skład którego wchodzą budżety bilansu, rachunku zysków i strat oraz przepływów pieniężnych, wraz z ich wewnętrznymi powiązaniami i zależnościami. W pierwszej kolejności, tak samo jak przy standardowym sprawozdaniu finansowym, powstaje rachunek zysków i strat, a zabudżetowany wynik finansowy jest jednym ze składników wykorzystywanych przy prognozie bilansu. Budżet bilansu zawiera w sobie planowane zmiany, wynikające z innych, poprzedzających budżetów, w tym zmianę zapasów, środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych czy zmiany wartości gotówki w kasie i na rachunkach. Z drugiej strony na budżetowane pasywa wpływa prognoza wyniku finansowego czy też planowana wielkość zobowiązań. Rachunek przepływów pieniężnych powstaje na końcu na podstawie wyniku finansowego oraz zmiany poszczególnych pozycji aktywów i pasywów, co ma kluczowe znaczenie dla prognozy zmian gotówki na koniec okresu, jak również planowanych wpływów i wydatków poszczególnych rodzajów przepływów pieniężnych.

W ramach budżetowania warto również wspomnieć o innych koncepcjach, mniej tradycyjnych względem klasycznego budżetowania opisanego powyżej. Do wad budżetowania należą duża praco- oraz czasochłonność, jak też wynikowo duża retencja i bezwładność przy reagowaniu na zmiany otoczenia. Zmiany te muszą zostać przeliczone w ramach wszystkich budżetów, co powoduje, że projekt budżetowy z reguły jest nieaktualny względem bieżącej sytuacji rynkowej. Koncepcja *beyond budgeting* powstała w odpowiedzi na potrzebę wzrostu odporności firm i zwiększenia

[46] M. Sierpińska i in., *Controlling finansowy…*, *op. cit.*, s. 135–136.

ich elastyczności względem zmieniającego się otoczenia. U. Schaeffer[47] wskazuje na dwie grupy korzyści wynikających z wdrożenia tej koncepcji w organizacji, które wskazano w tabeli 3.2.

Tabela 3.2. Korzyści wynikające z wdrożenia koncepcji *beyond budgeting*

Zasady dotyczące przywództwa	Procesy zarządzania
1. Cel – zachęcanie i inspirowanie ludzi wokół dużych i ważnych przyczyn. 2. Wartości – prowadzenie przez wspólne wartości, nie przez zasady i reguły. 3. Transparentność – otwarta informacja dla samoregulacji, innowacji, nauki i kontroli. 4. Organizacja – poczucie wspólnoty i przynależenia do organizacji, jedność. 5. Autonomia – zaufanie ludziom. 6. Klienci	1. Rytm – częstotliwość budżetowania wynika z potrzeb organizacji, a nie jest tradycyjnym podejściem względem lat i okresów sprawozdawczych. 2. Cele – bezpośrednie, ambitne i względne, unikanie stałych i kaskadowych celów. 3. Plany i prognozy – planowanie i prognozowanie staje się szczupłe i bezstronne procesowo, niesztywne i polityczne ćwiczenia. 4. Alokacja zasobów – nastawienie na świadomość kosztów, zasoby są dostępne dla potrzebujących, nie tylko przez roczny budżet. 5. Ocena/ewaluacja dokonań – pomaga podejmować lepsze decyzje oraz lepiej i szybciej uczyć się i rozwijać. 6. Nagrody – dzielenie się sukcesem zamiast konkurencja o zasoby

Źródło: opracowanie własne na podstawie: U. Schaeffer, *Levers of organizational resilience*, Controlling & Management Review, 64, 6–7, 2020, s. 12.

Ze względu na podstawę przyjmowaną do opracowania budżetów można wyróżnić:

- budżetowanie przyrostowe,
- budżetowanie „od zera".

Budżetowanie przyrostowe bierze przy tworzeniu budżetu na nowy okres wartości z ostatniego budżetu, przy czym są one aktualizowane o zmiany założeń oraz wpływ wybranych planowanych zmian warunków otoczenia (inflacja, nowi konkurenci, zmiana kosztów produkcji). Budżetowanie „od zera" polega na takim podejściu do projektów, procesów i pojedynczych działań w przedsiębiorstwie, jakby były one wdrażane po raz pierwszy. Pozwala to na eliminację niepotrzebnych działań i kosztów, które „automatycznie" są wykazywane przy budżetowaniu przyrostowym,

[47] U. Schaeffer, *Levers of organizational resilience*, Controlling & Management Review, 64, 6–7, 2020, s. 12.

ale z drugiej strony proces tworzenia budżetu o podstawie zerowej jest dużo bardziej czaso- i zasobochłonny. W tabeli 3.3 zestawiono zalety i wady budżetowania historycznego oraz budżetowania o podstawie zerowej.

Tabela 3.3. Porównanie *historical budgeting* i *zero-based budgeting*

Rodzaj	Budżetowanie historyczne/ przyrostowe	Budżetowanie o podstawie zerowej („od zera")
Krótki opis	Budżet powstaje na bazie roku wcześniejszego	Każdy wydatek planowany od początku
Zalety	– łatwy do zastosowania – szybki w przygotowaniu – możliwy do wykorzystania przez wszystkie działy firmy – może być wykorzystany do śledzenia efektywności w czasie	– dokładniejsze i bardziej realne budżety – może prowadzić do oszczędności kosztów – zmusza menadżerów do krytycznego myślenia o kosztach niezbędnych do poniesienia – pomaga w identyfikowaniu obszarów wymagających poprawy
Wady	– może prowadzić do samozadowolenia z budżetu – może prowadzić do nieefektywności – może być trudno dostosować się do zmian w środowisku biznesowym	– bardziej czasochłonne i bardziej złożone niż budżetowanie historyczne – nie jest odpowiednie dla wszystkich organizacji – może być trudne we wdrożeniu

Źródło: opracowanie własne.

Zwykle w ramach procesu budżetowania w przedsiębiorstwie przygotowuje się budżet na okres jednego roku, a proces ten rozpoczyna się kilka miesięcy przed rozpoczęciem planowanego okresu. Alternatywnym rozwiązaniem jest budżetowanie kroczące, zwane także rolowanym, które polega na opracowywaniu budżetów w taki sposób, aby obejmowały one niezmiennie okres dwunastu miesięcy. Stąd też planowaniem objęte jest trzynaście miesięcy lub pięć kolejnych kwartałów. Do głównych zalet budżetowania rolowanego należą[48]:

- obniżenie stopnia niepewności, co jest wyjątkowo ważne w warunkach dynamicznie zmieniającego się otoczenia,
- oparcie procesu planowania i kontroli na ostatnim, realistycznym budżecie, a nie na założeniach budżetu przygotowywanego raz w roku,
- objęcie projekcją dłuższego okresu niż w przypadku budżetowania „tradycyjnego".

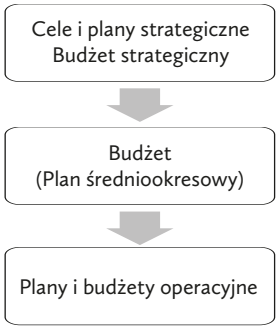
[48] *Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza*, red. G.K. Świderska, wyd. 2 zmienione, Difin, Warszawa 2017, s. 470.

Do wad budżetowania kroczącego można zaliczyć:
- angażowanie większych zasobów ze względu na większą częstotliwość tworzenia budżetu,
- możliwość zmęczenia kierownictwa i osób zaangażowanych w proces przez jego ciągłość i dużą częstotliwość,
- częstsze zmiany planowanych kosztów wpływają na różne podstawy do wyceny planowanych kosztów produkcji, przez co tworzą się odchylenia między poszczególnymi wycenami.

Kluczowym elementem procesu budżetowania w przedsiębiorstwie jest prawidłowe wyznaczenie prognozy sprzedaży, co jest determinantą prawidłowego sporządzenia budżetu sprzedaży, a następnie wpływa na kształt i wartości prezentowane w budżetach cząstkowych (zwłaszcza w obszarze kosztów bezpośrednio związanych z wielkością sprzedaży)[49].

Raportowanie budżetowe ma dwa wymiary: *ex ante* oraz *ex post*, z czego wynikać będą dwa rodzaje raportów: bieżące raporty budżetowe oraz raporty wynikowe (raporty z wykonania budżetów)[50]. Bieżące raporty budżetowe wspierają zarządzanie operacyjne w trakcie okresu realizacji budżetów, co umożliwia ciągłą kontrolę aktualności założeń budżetowych oraz porównanie do planu. Raporty z wykonania budżetów są sporządzane po zakończeniu okresu budżetowego i mają służyć kontroli wynikowej. W ich ramach porównuje się wielkości zabudżetowane z wielkościami rzeczywiście osiągniętymi lub poniesionymi, jak również oblicza się odchylenia, które stanowią bazę do analiz przyczyn ich zajścia oraz propozycji działań korygujących na przyszłość.

Schemat 3.10. Przełożenie strategii



Źródło: J. Goliszewski, *Controlling. Koncepcja, zastosowanie, wdrożenie*, Wydawnictwo Nieoczywiste, Warszawa 2019, s. 184.

[49] Por. B. Nita, *Sprawozdawczość zarządcza. Analizy i raporty wewnętrzne w controllingu*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2014, s. 244.

[50] *Ibidem*, s. 254–255.

Kolejnym zadaniem strategicznej rachunkowości zarządczej jest planowanie wdrażania strategii, co realizuje się przez przełożenie strategii na konkretne cele, plany działania i budżety operacyjne. Uwydatnia się przy tym potrzeba zintegrowanego podejścia do rachunkowości zarządczej, co związane jest z przenikaniem się zadań i procesów o charakterze strategicznym (długoterminowym) oraz operacyjnym (krótkoterminowym). Opracowane strategie i budżety strategiczne przekładane są na średniookresowe i krótkookresowe plany przedmiotowe i budżety, co zostało zaprezentowane na schemacie 3.10.

Najbardziej znanym instrumentem przekształcania strategii w plany i działania operacyjne jest Zrównoważona Karta Wyników Kaplana i Nortona (Balanced Scorecard), która zostanie szerzej omówiona w podrozdziale 5.4. Budżetowanie z wykorzystaniem BSC polega na tym, że wprowadza do budżetu inicjatywy strategiczne, zadania, a także mierniki wynikające z opisanych zależności przyczynowo-skutkowych strategii przedsiębiorstwa. Strategia stanowiona jest z reguły na okres 3–5 kolejnych lat, przenoszona jest na strategiczną kartę wyników, a w ramach tego procesu definiowane są zadania i ich mierniki. Wymagane jest także ustalenie celów z realizacją w określonym momencie w przyszłości. Następnie identyfikowane są inicjatywy strategiczne i wymagania zasobowe do osiągnięcia celów. W kolejnym kroku następuje autoryzacja zasobów finansowych i ludzkich. Zasoby te są kalkulowane i alokowane do rocznego budżetu, składającego się z budżetu strategicznego (zarządzanie programami) i operacyjnego (zarządzanie wydajnością wydziałów produkcyjnych), a planowanie to uwzględnia 2–3-letni horyzont czasowy. W kolejnym kroku powstaje roczny budżet, na podstawie którego tworzone są budżety działów oraz planowane są działania i inicjatywy, mające na celu dojście do zabudżetowanych wartości finansowych.

W erze informacji, przy dużej świadomości wpływu czynników niefinansowych na wyniki przedsiębiorstwa, zmianie uległo podejście do budżetowania operacyjnego przez:

- uwzględnienie w systemie budżetowania realizacji strategii, a więc obok celów finansowych także celów niefinansowych,
- ścisłe powiązanie wykorzystanych zasobów z efektami,
- wspomaganie procesów ciągłych zmian, a więc oderwanie się od przeszłości i szukanie nowych sposobów realizacji celów,
- realizację budżetów z uwzględnieniem wartości dodanej (korzyści z budżetowania powinny być większe niż koszty).

Bibliografia

Analiza sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstwa, red. W. Skoczylas, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2009.

Controlling funkcyjny w przedsiębiorstwie, red. M. Sierpińska, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2004.

Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza, red. G.K. Świderska, wyd. 2 zmienione, Difin, Warszawa 2017.

EFRAG IG 2, *Value Chain Implementation Guidance*, EFRAG Sustainability Reporting, May 2024.

Enterprise Risk Management. Applying enterprise risk management to environmental, social and governance-related risks, COSO, October 2018.

Gierszewska G., Romanowska M., *Analiza strategiczna przedsiębiorstwa*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2009.

Goliszewski J., *Controlling. Koncepcja, zastosowanie, wdrożenie*, Wydawnictwo Nieoczywiste, Warszawa 2019.

Gwiazda K., *Wykorzystanie prognoz finansowych w planowaniu działalności przedsiębiorstwa*, 2005, http://controlling.info.pl/artyk/pokaz_artykul.php3?nr=161.

Janasz K., Janasz W., Kozioł K., Szopik K., *Zarządzanie strategiczne*. Difin, Warszawa 2008.

Kolonizacja rachunkowości. Obszary, narzędzia, perspektywy, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2023.

Kołosowska B., Tokarski A., Tokarski M., Chojnacka E., *Strategie finansowania działalności przedsiębiorstw*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2006.

Michalski G., *Strategiczne zarządzanie płynnością finansową w przedsiębiorstwie*, CeDeWu, Warszawa 2010.

Naruć W., *Planowanie finansowe efektywnym narzędziem zarządzania*. *Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Marina, Wrocław 2013.

Nesterak J., Kowalski M., Czerniachowicz B., *Controlling strategiczny w praktyce przedsiębiorstw działających w Polsce*, Stowarzyszenie Krakowska Szkoła Controllingu, Kraków 2016.

Niemiec A., *Mierniki pomiaru dokonań*, [w:] *System pomiaru dokonań w przedsiębiorstwach*, red. A. Niemiec, CeDeWu, Warszawa 2016.

Nita B., *Rachunkowość w zarządzaniu strategicznym przedsiębiorstwem*, Wolters Kluwer, Kraków 2008.

Nita B., *Sprawozdawczość zarządcza. Analizy i raporty wewnętrzne w controllingu*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2014.

Nowak E., *Rachunkowość zarządcza w przedsiębiorstwie*, CeDeWu, Warszawa 2012.

Nowak E., *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2009.

Obłój K., *Strategia sukcesu firmy*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2000.

Schaeffer U., *Levers of organizational resilience*, Controlling & Management Review, 64, 6–7, 2020, 8–19.

Sierpińska M., Niedbała B., *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie. Centra odpowiedzialności w teorii i praktyce*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2003.

Sierpińska M., Sierpińska-Sawicz A., Węgrzyn R., *Controlling finansowy w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2019.

Sierpińska M., Wędzki D., *Zarządzanie płynnością finansową w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002.

Skowronek-Mielczarek A., Leszczyński Z., *Analiza działalności i rozwoju przedsiębiorstwa*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2008.

Sprostowanie do rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) 2023/2772 z dnia 31 lipca 2023 r. uzupełniającego dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE w odniesieniu do standardów sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju, Załącznik II. Skróty i glosariusz terminów.

Sun Li W., *Strategic Management Accounting. A Practical Guidebook with Case Studies*, Springer Nature Singapore Pte, 2018.

Szadziewska A., Majchrzak I., Remlein M., Szychta A., *Rachunkowość zarządcza a zrównoważony rozwój przedsiębiorstwa*, Instytut Prawa Gospodarczego, Katowice 2021.

Urbanowska E., *Zarządzanie strategiczne przedsiębiorstwem*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2004.

Walker P., *Enabling organizational agility in an age of speed and disruption*, COSO, 2022.

Rozdział 4

Rachunek kosztów w warunkach zrównoważonego zarządzania strategicznego

4.1. Miejsce rachunku kosztów w systemie strategicznej rachunkowości zarządczej

Postpandemiczne (COVID-19) skutki, trwająca w Ukrainie wojna oraz kryzys energetyczny kształtują bieżącą działalność przedsiębiorstw w Polsce, bez względu na jej przedmiot, rozmiar czy zasięg. Turbulentność i nieprzewidywalność wskazanych zjawisk, a w następnej kolejności długotrwałość i chroniczność powodują przede wszystkim negatywne konsekwencje, między innymi zmniejszenie popytu, a co za tym idzie ograniczenie rozmiarów produkcji bądź jej zawieszenie, zerwanie łańcuchów dostaw, zmniejszenie zatrudnienia, wyprzedaż majątku, brak płynności finansowej i wiarygodności kredytowej itd. Przedstawione zjawiska miały zazwyczaj charakter nagły i powodowały efekt domina zarówno w poszczególnych centrach odpowiedzialności w otoczeniu bliższym przedsiębiorstwa, jak i kolejno w perspektywie mezo- i makroekonomicznej.

Przedmiot działalności stanowi z pewnością fundamentalny, ale jednocześnie nie jedyny determinant bieżącego przetrwania na rynku oraz dalszego budowania (bądź odbudowania) pozycji i przewagi konkurencyjnej. Równorzędnym czynnikiem jest świadomość menadżerska zarządzających. Jej odpowiednio wysoki poziom i tak raczej nie pozwolił na przewidzenie tego typu zjawisk, ale skutkował szeregiem efektywnych decyzji przed ich wystąpieniem, a także w trakcie ich trwania. Można formułować wiele stwierdzeń typu: „każdy kryzys jest także szansą, którą trzeba wykorzystać" czy też „w trakcie pokoju szykuj się na wojnę". Należy jednocześnie podkreślić to, że w bieżącej sytuacji menadżerowie, jak nigdy dotąd, potrzebują wsparcia ze strony służb controllingowych oraz finansowo-księgowych, aby efektywnie

zarządzać strategicznie na podstawie użytecznych informacji. Wyjątkowo istotnym systemem je generującym jest rachunek kosztów, stanowiący punkt styku dla wskazanych podmiotów. Z jednej bowiem strony usankcjonowany jest przepisami prawa bilansowego, będąc jednym z filarów systemu rachunkowości (przede wszystkim zarządczej), z drugiej natomiast stanowi kluczowe narzędzie wspomagające efektywne zarządzania strategiczne.

Na potrzeby dalszej deliberacji zasadnym działaniem wydaje się sformułowanie tezy, iż poziom dojrzałości rachunku kosztów stanowi fundamentalny determinant efektywnego zarządzania strategicznego w warunkach zrównoważonego rozwoju. Efektywnego, czyli takiego, które skutkuje przewagą szeroko pojętych korzyści nad kosztami, zapewniając jednocześnie realizację celów strategicznych. Punktem wyjścia do dalszych rozważań jest zdefiniowanie terminu „rachunek kosztów". *Sensu largo* należy go identyfikować jako – ukierunkowany na dostarczanie wiarygodnych i przydatnych informacji – ogół skoordynowanych i realizowanych w obszarze obowiązkowo prowadzonych ksiąg rachunkowych czynności, obejmujących kolejno: identyfikację, pomiar i wycenę, ewidencję, rozliczanie, kalkulację i w efekcie raportowanie kosztów dotyczących prowadzonej działalności gospodarczej w poszczególnych okresach sprawozdawczych. *Sensu stricto* natomiast to proces ustalania kosztów wytworzenia produktów pracy danego przedsiębiorstwa.

Pierwsza definicja prezentuje ogół powiązanych ze sobą czynności w ramach rachunku kosztów, druga natomiast ujmuje najistotniejszy efekt tego procesu, czyli koszt wytworzenia produktów gotowych i produkcji niezakończonej, warunkujący między innymi: wycenę wstępną i bilansową zapasów, określenie wartości produkcji sprzedanej, sporządzenie bilansu oraz rachunku zysków i strat, realizację raportowania przewidzianego prawem bilansowym itd.

Wskazane definicje podporządkowane są przede wszystkim „księgowemu" charakterowi rachunku kosztów. Należy jednocześnie pamiętać, że omawiany system jak żaden inny integruje świat rachunkowości ze światem zarządzania. Dlatego też warto odnieść się do terminologii CIMA (Chartered Institute of Management Accountants), zgodnie z którą rachunek kosztów to proces gromadzenia informacji o kosztach, przypisywania ich do obiektów kosztowych, ustalania budżetów, standardowych i rzeczywistych kosztów operacji, procesów, działań bądź produktów, a także analiza zmienności, rentowności i społecznego wykorzystania funduszy[1]. Równie fundamentalny jest opracowany przez IFAC (International Federation of Accontants) model poziomów dojrzałości rachunków kosztów[2], a także opublikowane przez IMA

[1] CIMA Official Terminology 2005 Edition, The Chartered Institute of Management Accountants, Elsevier, 2005.

[2] Szerzej w: *International Good Practice Guidance, Evaluating and Improving Costing in Organizations*, IFAC, 2009.

(Institute of Management Accountants) ramy koncepcyjne zarządczego rachunku kosztów[3].

Ogólnodostępne wyniki badań, analiza fachowej literatury oraz doświadczenie autora pozwalają na sformułowanie wniosku, że wśród polskich przedsiębiorstw dominuje w dalszym ciągu tradycyjny rachunek kosztów, tzn. systematyczny, sprawozdawczy, ewidencyjny, obligatoryjny i okresowy. Jednocześnie istnieje stale poszerzająca się grupa podmiotów, stosujących rozwiązanie dojrzałe w tym zakresie, zbieżne z jedenastym poziomem modelu dojrzałości rachunku kosztów IFAC, przede wszystkim zasobowo-procesowy rachunek kosztów. Na potrzeby zaprezentowania kompleksowego obrazu bieżącego wykorzystania systemu rachunku kosztów przez polskie przedsiębiorstwa celowym działaniem jest zbudowanie subiektywnego modelu dojrzałości rachunku kosztów przedsiębiorstw w Polsce (tab. 4.1).

Przedsiębiorstwa z poziomu zerowego i pierwszego, które odczuły negatywne następstwa przytoczonych zjawisk z uwagi na brak rachunku kosztów bądź jego „ułomność", nie miały możliwości szybkiego reagowania – efektywnego podejmowania decyzji bazujących na użytecznych informacjach generowanych w ramach omawianego systemu. Zgodnie z art. 28 pkt. 4a ustawy o rachunkowości[4] można przy obliczaniu kosztu wytworzenia produktu do kosztów bezpośrednich doliczyć koszty pośrednie związane z wytworzeniem tego produktu, niezależnie od poziomu wykorzystania zdolności produkcyjnych. Przytoczony przepis sprawdza się w sytuacji, gdy produkcja ma charakter stabilny, a jej fluktuacja jest niewielka. W przypadku przestoju produkcyjnego natomiast, który siłą rzeczy ze względu na losowość zjawisk ma charakter nieplanowany, stanowi swego rodzaju pułapkę. Wynika to z tego, że ustalony w powyższy sposób koszt wytworzenia nie może być wyższy od możliwej do uzyskania ceny sprzedaży netto. Z jednej strony zauważalny spadek wielkości popytu na wiele dóbr spowodował spadek ich cen, z drugiej natomiast, im mniejsza wielkość produkcji, tym koszt jednostkowy pośrednio produkcyjny większy (całkowite koszty pośrednio produkcyjne rozkładają się na mniejszy wolumen produkcji), co prowadzi do wyższej wartości kosztu wytworzenia. W rezultacie omawiane przedsiębiorstwa często „na wczoraj" poszukiwały rozwiązań umożliwiających osiągnięcie poziomu drugiego przedstawionego modelu. Pośpiech nigdy nie jest dobrym doradcą. Takie podejście mogło skutkować błędnym określeniem struktury omawianych kosztów według kryterium zmienności czy też nieprawidłowym określeniem normalnego poziomu zdolności produkcyjnych.

---

[3] Szerzej w: L.R. White, B.D. Clinton, *The Conceptual Framework for Managerial Costing*, IMA, 2014.

[4] Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. 2024, poz. 619.

Tabela 4.1. Subiektywny model dojrzałości rachunku kosztów przedsiębiorstw w Polsce

Poziom	Charakterystyka
0	Dotyczy przedsiębiorstw, które nie prowadzą ksiąg rachunkowych, a także podmiotów objętych tym obowiązkiem, które ze względu na przedmiot działalności, np. handel, nie dokonują kalkulowania kosztów wytworzenia standardowych produktów pracy, a rachunek kosztów przejawia się przede wszystkim w formie ewidencji i raportowania kosztów
1	Obejmuje przedsiębiorstwa, które ze względu na specyfikę działalności dokonują: identyfikacji, pomiaru i wyceny, ewidencji, rozliczania, kalkulacji kosztów wytworzenia i w rezultacie raportowania kosztów, ale realizują ten obowiązek w bezwzględnie minimalnym zakresie w formule rachunku kosztów pełnych
2	Uwzględnia przedsiębiorstwa, które obligatoryjnie bądź fakultatywnie dokonują określenia normalnego poziomu zdolności produkcyjnych i w rezultacie nie uwzględniają w koszcie wytworzenia kosztów będących konsekwencją niewykorzystanych zdolności produkcyjnych i strat produkcyjnych (zwłaszcza części kosztów pośrednio produkcyjnych o charakterze stałym)
3	Dotyczy przedsiębiorstw, które względem poziomu drugiego dodatkowo stosują rachunek kosztów zmiennych, a także tych, które przynajmniej w części implikowały rozwiązania wynikające z MSR 2 Zapasy[5] bądź/i KSR nr 13 Koszt wytworzenia jako podstawa wyceny produktów[6]
4A	Uwzględnia przedsiębiorstwa, które wykorzystują odmiany rachunku kosztów z obszaru rachunkowości zarządczej, np. ABC, TDABC, GPK, ABRP itd.
4B	Obejmuje przedsiębiorstwa, które stosują zasobowo-procesowy rachunek kosztów w różnych wymiarach, czyli rzeczywistym, standardowym, planowanym

Źródło: opracowanie własne.

Grupa przedsiębiorstw drugiego poziomu nie jest jednorodna. Można wyróżnić tu dwie główne podgrupy. Podmioty z pierwszej z nich nie uwzględniają w koszcie wytworzenia kosztów będących konsekwencją niewykorzystanych zdolności produkcyjnych i strat produkcyjnych, ponieważ spełniają określone kryteria ustawowe i jest to dla nich czynność obligatoryjna. Ich aktywność sprowadza się jednak do niezbędnego minimum zgodnie z zasadą „robię, bo muszę". Druga podgrupa odznacza się relatywnie wyższym poziomem świadomości menadżerskiej w obszarze rachunku kosztów, tzn. przedsiębiorstwa realizują czynności jak wyżej (obligatoryjnie bądź fakultatywnie), ale robią to w sposób zamierzony w celu urealnienia kosztów wytworzenia, ograniczenia niedostatków rachunku kosztów pełnych i w rezultacie istotnego podniesienia użyteczności informacji generowanych przez rachunek kosztów na potrzeby efektywnego zarządzania.

[5] Międzynarodowy Standard Rachunkowości 2. Zapasy, Dz.Urz. UE z 29.11.2008.

[6] Krajowy Standard Rachunkowości nr 13 „Koszt wytworzenia jako podstawa wyceny produktów". Załącznik do uchwały nr 6/2019 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 16 kwietnia 2019 r.

Przedsiębiorstwa poziomu trzeciego to w większości podmioty, które przeszły ścieżkę ewolucyjną od poziomu drugiego, wdrażając przynajmniej częściowo rozwiązania wynikające z MSR 2 Zapasy bądź/i KSR nr 13 Koszt wytworzenia jako podstawa wyceny produktów. Przyczyn takiego stanu rzeczy może być kilka, między innymi:

- wymóg narzucony odgórnie, a wynikający np. z powiązań kapitałowych podmiotu,
- zidentyfikowana potrzeba pozyskania finansowania zewnętrznego, a co za tym idzie konieczność podniesienia jakości raportowania,
- odpowiednio wysoki poziom świadomości menadżerskiej w zakresie rozwiązań o charakterze controllingowym,
- chęć podnoszenia użyteczności informacji pochodzących z rachunku kosztów,
- perspektywa wdrożenia raportowania zrównoważonego rozwoju.

Poziom czwarty subiektywnego modelu dojrzałości rachunku kosztów w Polsce obejmuje dwie grupy przedsiębiorstw. Obie wyszły poza ramy prawa bilansowego i wdrożyły narzędzia z systemu rachunkowości zarządczej. Podgrupa 4A dokonała implementacji np. ABC, TDABC, GPK, ABRP, osiągając poziomy od szóstego do dziesiątego zmodyfikowanego modelu poziomów dojrzałości rachunków kosztów IFAC. Stanowi to bez wątpienia krok milowy, ponieważ w polskich przedsiębiorstwach w dalszym ciągu dominuje tradycyjny rachunek kosztów, obejmujący poziomy od pierwszego do piątego modelu IFAC. Przedsiębiorstwa z podgrupy 4B natomiast często rewolucyjnie (pomijając poziomy od szóstego do dziesiątego modelu IFAC) wdrożyły i stosują zasobowo-procesowy rachunek kosztów (ZPRK) – narzędzie integrujące ABC z GPK, a wpisujące się w jedenasty poziom dojrzałości rachunku kosztów modelu IFAC. Co kluczowe, założenia ZPRK zbieżne są z opublikowanymi ramami koncepcyjnymi zarządczego rachunku kosztów IMA. Jego architektura bez względu na wariant: rzeczywisty, planowany czy standardowy, obejmuje dwanaście rodzajów obiektów grupowania kosztów, jedenaście relacji między nimi oraz przedmioty kalkulacji, czyli: zasoby, działania, produkty/towary/usługi, klienci, a także projekty[7].

Jak już wskazywano, rachunek kosztów stanowi obszar integrujący rachunkowości finansową z zarządczą. Aby przedstawić jego fundamentalną rolę w generowaniu użytecznych informacji na potrzeby zrównoważonego zarządzania strategicznego, należy w pierwszej kolejności określić jego miejsce w systemie rachunkowości zarządczej. Ukierunkowany jest przede wszystkim na wspomaganie procesów zarządzania w przedsiębiorstwie. Mowa tutaj o generowaniu informacji umożliwiających rozwiązywanie problemów decyzyjnych w obszarze planowania, organizowania, motywowania i kontrolowania. Takie podejście potwierdza definicja CIMA, zgodnie z którą

[7] Szerzej w: T.M. Zieliński, *Zasobowo-procesowy rachunek kosztów*, Akademia Controllingu, Poznań 2017.

rachunkowość zarządcza stanowi elementarną część zarządzania, zajmującą się: identyfikacją, prezentacją oraz interpretacją informacji wykorzystywanych do: formułowania strategii, planowania i kontrolowania działalności, podejmowania decyzji, optymalizacji zużycia zasobów, ochrony zasobów majątkowych, a także ujawniania informacji akcjonariuszom, pracownikom i osobom trzecim.

W rozdziale 2 podkreślano, że rachunkowość zarządcza podlega nieustannej ewolucji. W związku z tym w literaturze spotkać można krytykę tradycyjnego podejścia do rachunkowości zarządczej jako nie w pełni dostosowanej do bieżących potrzeb użytkowników (patrz także podrozdz. 2.2). Jednocześnie dokonywane są próby wskazywania pożądanych kierunków jej rozwoju. Szczególnie istotne jest podejście procesowe do działalności przedsiębiorstw, jak i zwrócenie uwagi na wiele czynników o charakterze niefinansowym. Tradycyjne ujęcie wskazuje, że rachunkowość zarządcza wspomaga rozwiązywanie problemów decyzyjnych w wymiarze krótkookresowym. Z drugiej strony, w formułowanych kierunkach rozwoju postulowane jest traktowanie rachunkowości zarządczej jako systemu wspomagającego zarządzanie na poziomie strategicznym. W związku z tym, bazując na obszarach zastosowania, wyodrębnił się podział rachunkowości zarządczej na operacyjną i strategiczną. Z pewnością takie podejście umożliwia trafniejsze dopasowanie do konkretnego problemu decyzyjnego, czego wynikiem jest poprawa efektywności funkcjonowania przedsiębiorstw.

Zaproponowany podział wydaje się jednoznaczny i uzasadniony. Nawiązuje do podstawowych szczebli zarządzania przedsiębiorstwem oraz rodzajów decyzji gospodarczych wyodrębnionych ze względu na horyzont czasowy. Jeżeli obszar rachunkowości wspomagający proces zarządzania strategicznego traktowany jest jako strategiczna rachunkowość zarządcza, to – jak już wspomniano – tradycyjna rachunkowość zarządcza, która wspomaga proces operacyjnego zarządzania przedsiębiorstwem, powinna być nazywana operacyjną rachunkowością zarządczą[8]. Podstawowe różnice między tymi obszarami rachunkowości zarządczej zaprezentowano w tabeli 4.2.

Analiza wyodrębnionych w tabeli 4.2 atrybutów, a także definicji z tabeli 2.2 umożliwia wskazanie, że strategiczna rachunkowość zarządcza to wspomagający perspektywicznie naczelne kierownictwo, ukierunkowany na rozwój oraz budowanie pozycji i wartości przedsiębiorstwa, system wspierania zrównoważonego zarządzania strategicznego. Integralnym jego podsystemem jest zorientowany środowiskowo, społecznie i korporacyjnie rachunek kosztów, zapewniający generowanie użytecznych informacji kosztowych, umożliwiających efektywne zarządzanie

[8] E. Nowak, *Charakterystyka strategicznej rachunkowości zarządczej*, [w:] *Strategiczna rachunkowość zarządcza*, red. E. Nowak, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2008, s. 17.

zasobami i procesami, produktami (w tym atrybutami), towarami i usługami, klientami, projektami i jakością w perspektywie całych łańcuchów wartości i cykli życia wskazanych obiektów.

Tabela 4.2. Atrybuty rachunkowości zarządczej operacyjnej i strategicznej

Kryterium	Obszar rachunkowości zarządczej	
	strategiczny	operacyjny
Szczebel zarządzania	Zarządzanie strategiczne	Zarządzanie operacyjne
Horyzont czasowy	Długi okres	Krótki okres
Odbiorcy informacji	Naczelne kierownictwo przedsiębiorstwa	Kierownictwo jednostek niższego szczebla
Kryteria optymalizacji	Pozycja przedsiębiorstwa Wartość przedsiębiorstwa	Zysk przedsiębiorstwa Nadwyżka pieniężna
Przedmiot zadań	Rozwój przedsiębiorstwa	Efektywne wykorzystanie zasobów
Charakter zadań	Warianty działalności	Bieżące zadania
Rodzaj uwarunkowań	Uwarunkowania zewnętrzne	Uwarunkowania wewnętrzne
Wymiar czasowy informacji	Perspektywiczność	Teraźniejszość
Zaangażowanie środków	Środki zaangażowane na długi okres	Środki dostępne w danym momencie
Orientacja decydentów	Rynek	Produkcja
Wymiar zadań	Zadania jakościowe	Zadania ilościowe

Źródło: B. Nita, *Rachunkowość w zarządzaniu strategicznym przedsiębiorstwem*, Wolters Kluwer, Kraków 2008, s. 30.

4.2. Użyteczne informacje kosztowe a strategiczne procesy decyzyjne

Zrównoważone zarządzanie strategiczne uwarunkowane jest wprost efektywnością podejmowania decyzji. Istnieją dla niej pojęcia bliskoznaczne, czyli skuteczność, sprawność, wydajność, produktywność. W związku z tym zasadnym podejściem w pierwszej kolejności jest określenie ram terminu „efektywność". Efekty każdej decyzji można bowiem analizować w dwóch aspektach: w relacji do określonego celu albo w odniesieniu do poniesionych nakładów. W pierwszym ujęciu ocenie poddawany jest stopień osiągnięcia celu ze zmarginalizowaniem poniesionych nakładów.

W drugim wariancie natomiast rozpatrywane są wszystkie efekty decyzji (zamierzone i niezamierzone), jak i nakłady poniesione na ich uzyskanie. Gruntowna analiza zarządzania wymaga każdorazowo rozpatrywania obu aspektów jednocześnie. Nadmierna koncentracja na pierwszej perspektywie może spowodować osiągnięcie celu niewspółmiernego do poniesionych nakładów. Skutkiem opierania się przede wszystkim na drugiej perspektywie może być nieosiągnięcie założonych celów. Syntetyzując *sensu largo*, efektywność dotyczy decyzji w obu ujęciach i wtedy skuteczność jest jednym z jej elementów. *Sensu stricto* natomiast efektywność to rezultat decyzji określony przez stosunek uzyskanego efektu do nakładu.

Jednocześnie można wnioskować, że efektywność podejmowanych decyzji zarządczych zależy wprost od informacji. Menadżer bowiem powinien dążyć do scenariusza, w którym wartość użytkowa, czyli użyteczność posiadanej informacji, jest możliwie jak najwyższa. Takie podejście zapewnia odpowiednie źródło informacji – w omawianym przypadku system strategicznej rachunkowości zarządczej, odpowiednio zintegrowany z podsystemem rachunku kosztów, w ramach którego w wyniku przetwarzania informacji pochodzącej z systemu rachunkowości finansowej generowana jest użyteczna informacja do podejmowania efektywnych decyzji w wymiarze społecznym, środowiskowym i korporacyjnym. Chodzi zatem o tzw. sprzężenia informacyjno-decyzyjne, które polegają na tym, że informacja stanowi tworzywo, z którego powstaje decyzja, a w dalszej kolejności podjęta decyzja stanowi informację dla kolejnych decyzji oraz działań ją realizujących[9]. Wskazana relacja została ujęta na schemacie 4.1.

Schemat 4.1. Procesy informacyjno-decyzyjne



Źródło: opracowanie własne.

Analiza schematu 4.1 pozwala na sformułowanie wniosku, że informacja jest podstawą podejmowania decyzji, która tworzy kolejne informacje dla przyszłych decyzji. Jest to swego rodzaju cykl informacyjno-decyzyjny, oparty na omawianym systemie

[9] T. Mikulska, *Informacyjne potrzeby zarządzania przedsiębiorstwem*, [w:] *Informacyjna funkcja rachunkowości w gospodarce współczesnej*, red. A. Dyhdalewicz, G. Klamecka-Roszkowska, J. Sikorski, Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok 2008, s. 84.

informacyjnym. W erze społeczeństwa informacyjnego i w świetle zrównoważonego zarządzania strategicznego system informacyjny rachunkowości przedsiębiorstwa stanął przed obowiązkiem weryfikacji bieżącej formy komunikacji z otoczeniem, jaką jest sprawozdanie finansowe. Odpowiedzią na stale rosnące potrzeby informacyjne różnych odbiorców o charakterze społecznym, środowiskowym i korporacyjnym stało się raportowanie zrównoważonego rozwoju. Aby wskazać istotność użytecznej informacji w realizacji strategicznych procesów decyzyjnych w obszarze zrównoważonego rozwoju, należy uprzednio przedstawić jej fundamentalne cechy. Należą do nich przede wszystkim[10]:

- relewancja – związek treści informacji z podejmowaną decyzją zarządczą,
- kompletność – stopień, w którym informacja jest wystarczająca do podjęcia decyzji,
- dokładność – poziom, w którym informacja prezentuje rzeczywistość,
- precyzyjność – stopień odzwierciedlania przez informację detali,
- aktualność – zgodność informacji ze stanem rzeczywistości,
- źródło – podmiot tworzący informację,
- zrozumiałość – dla jej odbiorcy zdeterminowana nośnikiem i sposobem skonstruowania,
- dostępność – możliwość pozyskania i wykorzystania informacji *ad hoc*,
- bezpieczeństwo – stopień ochrony informacji przed nieuprawnionym dostępem bądź zniszczeniem.

Analizując przesłanki posiadania użytecznych informacji kosztowych na rzecz zrównoważonego rozwoju strategicznego, można wskazać, że najważniejszą z nich jest zaspokajanie potrzeb informacyjnych menadżerów w realizacji strategicznych procesów decyzyjnych. Drugą w kolejności należy wskazać asymetrię informacji, czyli stan, w którym dana informacja odznacza się różnym poziomem użyteczności dla poszczególnych jej odbiorców. W kontekście zrównoważonego zarządzania strategicznego istotnego znaczenia nabiera realizacja zarówno wewnętrznej, jak i zewnętrznej funkcji informacyjnej na rzecz otoczenia bliższego i dalszego. Zsyntetyzowaną przesłanką jest zatem zaspokajanie potrzeb informacyjnych różnych odbiorców i jednoczesne ograniczanie zjawiska asymetrii informacji przez dostarczanie użytecznych informacji o charakterze społecznym, środowiskowym i korporacyjnym. Kolejna przesłanka ma niejako charakter konstytutywny, wynika bowiem z wprowadzonego ustawą o rachunkowości[11] obowiązku raportowania informacji niefinansowych przez wybrane podmioty. Ponadto należy wskazać pozostałe przesłanki, czyli: realizację

---

[10] J. Cypryjański, *Metodyczne podstawy ekonomicznej oceny inwestycji informatycznych przedsiębiorstw*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2007, s. 71–77.

[11] Szerzej w: Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, *op. cit.*, art. 49b.

strategii ugruntowanej na koncepcji zrównoważonego rozwoju, potrzebę kompleksowego raportowania o działalności podmiotu, wymogi stawiane przez otoczenie – przede wszystkim przez interesariuszy, a także potrzebę pozyskiwania kapitału. Aby zaprezentować aspekty tworzenia użytecznych informacji dla zrównoważonego zarządzania strategicznego w relacji do zidentyfikowanych przesłanek, dokonano analizy SWOT, którą przedstawiono w tabeli 4.3.

Tabela 4.3. Analiza SWOT aspektów generowania użytecznych informacji kosztowych dla zrównoważonego zarządzania strategicznego

Mocne strony	Słabe strony
– podnoszenie świadomości menadżerskiej o efektywnym zrównoważonym zarządzaniu strategicznym – możliwość bieżącego monitorowania postępów działań – edukacja otoczenia bliższego – doskonalenie procesów i systemów zrównoważonego rozwoju – postęp w realizacji misji i strategii zrównoważonego rozwoju – minimalizowanie kosztów *compliance* – większa przejrzystość oraz niższe ryzyko inwestycyjne – potencjalnie wyższa wycena podmiotu – budowanie trwałej, partnerskiej relacji z pracownikami – ograniczanie nadużyć i innych zjawisk niepożądanych	– kosztochłonność i czasochłonność aplikacji oraz stosowania – niedostrzeganie potrzeby zmian – brak wystarczających zasobów – brak właściwie oddelegowanych uprawnień i odpowiedzialności – zły system motywacji – brak wsparcia i szkoleń – cele osobiste, obsesje i wymówki, nieodpowiedni poziom aspiracji – wykorzystanie rozwiązania wyłącznie do realizacji greenwashingu
Szanse	**Zagrożenia**
– budowanie dobrej reputacji i zaufania – większa przejrzystość i transparentność prowadzonej działalności – edukacja otoczenia zewnętrznego – budowanie przewagi konkurencyjnej – udział w indeksach ESG, większe zainteresowanie inwestorów, potencjał wzrostu kursu akcji – ułatwiony dostęp do kapitału (akcyjnego i dłużnego)	– dynamicznie zmieniające się przepisy prawa – brak odpowiedniego wsparcia systemowego – ujawnienie informacji wrażliwych szerokiej grupie odbiorców – niska podaż pracy odpowiednio wykwalifikowanej kadry

Źródło: opracowanie na podstawie: H. Czaja-Cieszyńska, K. Kochański, *Reporting for sustainable development in Poland – the analysis of the actual state of affairs and the proposed directions of changes*, SHS Web of Conferences 57, 01006, 2018.

Rozpoznane w tabeli 4.3 mocne strony, a także szanse wyraźnie dominują nad słabymi stronami oraz zagrożeniami wynikającymi z tworzenia użytecznych informacji na potrzeby zrównoważonego zarządzania strategicznego. Istotnym determinantem jest wdrożenie właściwego systemu ich gromadzenia, przetwarzania oraz prezentacji. To z kolei powoduje podniesienie znaczenia informacyjnej funkcji rachunkowości, w tym rachunku kosztów. Wzrost znaczenia koncepcji zrównoważonego rozwoju jest na tyle silny, że czyni z niej ważny strategicznie element komunikowania z otoczeniem. W tym kontekście posiadanie użytecznych informacji kosztowych o charakterze społecznym, środowiskowym i korporacyjnym staje się współcześnie koniecznością. Aby maksymalizować użyteczność informacji kosztowych w tym obszarze, można ujawnić dodatkowe ich cechy jakościowe, czyli[12]:

1. Istotność – informacje kosztowe powinny zapewniać (w stopniu niezbędnym) zrozumienie rozwoju i sytuacji przedsiębiorstwa oraz wpływu jego działalności. Informacje istotne to takie, w przypadku których należy oczekiwać, że ich pominięcie bądź nieprawidłowość może wpłynąć na decyzje podejmowane przez użytkowników. Kluczowe jest zatem ujawnianie dostatecznych informacji na temat kwestii, które ze znacznym prawdopodobieństwem mogą skutkować wystąpieniem głównych ryzyk związanych z dotkliwymi skutkami, a także na temat ryzyk, które już się pojawiły. Przedsiębiorstwo powinno ocenić, które informacje są istotne, na podstawie analizy stopnia istotności informacji dla zrozumienia jego rozwoju i sytuacji oraz wpływu jego działalności.
2. Rzetelność, wyważenie i zrozumiałość – informacje kosztowe powinny w rzetelny sposób prezentować zarówno korzystne, jak i niekorzystne aspekty, przy czym należy ocenić oraz przedstawić je w sposób obiektywny, wyraźnie odróżniając fakty od opinii bądź interpretacji. Należy zatem rozważyć wszelkie dostępne i rzetelne dane wejściowe, biorąc pod uwagę potrzeby informacyjne różnych użytkowników. Odbiorców informacji nie należy wprowadzać w błąd pomijaniem istotnych informacji, zniekształceniami bądź ujawnianiem informacji nieistotnych. Rzetelność, dokładność i zrozumiałość informacji można zwiększyć między innymi przez: odpowiednie zasady ładu korporacyjnego, wiarygodne dowody, systemy kontroli wewnętrznej i sprawozdawczości, skuteczne zaangażowanie zainteresowanych stron, niezależny nadzór zewnętrzny itd.
3. Kompleksowość i zwięzłość – informacje kosztowe powinny dotyczyć co najmniej kwestii środowiskowych, społecznych i pracowniczych, poszanowania praw człowieka, przeciwdziałania korupcji i łapownictwu. Ich ujawnienie ma zapewnić kompleksowy obraz przedsiębiorstwa w określonym roku sprawozdawczym.

[12] Por. Wytyczne dotyczące sprawozdawczości w zakresie informacji niefinansowych (metodyka sprawozdawczości niefinansowej), 2017, Dz.Urz. UE (2017/C 215/01).

Jednocześnie szczegółowość informacji zależy od ich istotności. Przedsiębiorstwo powinno koncentrować się na ujawnianiu informacji o odpowiednim poziomie użyteczności dla ich użytkowników.

4. Strategiczność i zorientowanie na przyszłość – informacje kosztowe powinny umożliwić wgląd w model biznesowy przedsiębiorstwa, strategię działalności i jej wdrożenie, wyjaśnienia wielowymiarowych skutków wywieranych przez informacje ujęte w sprawozdaniach, a także strategiczne podejście do poszczególnych kwestii niefinansowych dotyczących profilu działalności przedsiębiorstwa, celów i sposobów jego działania. Takie podejście zapewnia monitorowanie zobowiązań i postępów w zakresie realizacji celów oraz zwiększa transparentność wobec zainteresowanych stron. Informacje o charakterze *ex ante* zapewniają ich użytkownikom pełniejszą ocenę odporności oraz zrównoważonego charakteru rozwoju przedsiębiorstwa, jego sytuacji, wpływu jego działalności na przestrzeni czasu, a także postępów na ścieżce osiągnięcia długoterminowych celów.
5. Ukierunkowanie na zainteresowane strony – istotne jest, aby informacje kosztowe dotyczyły wszystkich odpowiednich zainteresowanych stron. Mowa o potrzebach informacyjnych zainteresowanych stron jako grupy, a nie o potrzebach bądź preferencjach indywidualnych albo nietypowych zainteresowanych stron bądź też zainteresowanych stron posiadających irracjonalne wymagania w tym zakresie. Do grupy tej mogą należeć między innymi: inwestorzy, pracownicy, dostawcy, konsumenci i klienci, społeczności lokalne, organy publiczne, grupy szczególnie wrażliwe, partnerzy społeczni oraz społeczeństwo obywatelskie. Pożądanym działaniem jest ujawnianie informacji kosztowych, dotyczących współpracy przedsiębiorstwa z zainteresowanymi stronami, oraz wyjaśnianie, jakie są jej skutki w relacji do decyzji podejmowanych przez przedsiębiorstwo.
6. Spójność i jednolitość – informacje kosztowe powinny być spójne z pozostałymi elementami sprawozdania z działalności. Dzięki takiemu podejściu informacje są bardziej użyteczne, odpowiednie oraz spójne. Sprawozdanie z działalności należy jednocześnie postrzegać jako pojedynczy, wyważony oraz jednolity zestaw informacji. Wyjaśnienie najważniejszych powiązań ułatwia inwestorom oraz innym zainteresowanym stronom zrozumienie istotnych informacji i wzajemnych zależności. Treść oświadczenia powinna być spójna na przestrzeni czasu, co pozwala użytkownikom informacji na zrozumienie i porównanie zmian w zakresie rozwoju przedsiębiorstwa, jego sytuacji, wyników i wpływu jego działalności, a także wiarygodne odniesienie się do informacji dotyczących przyszłości.

Można wskazać, że ogół zaprezentowanych w podrozdziale cech jakościowych informacji kosztowych wpływa ostatecznie na ich użyteczność. Im wyższa użyteczność informacji, tym większa zdolność do zaspokajania informacyjnych potrzeb

użytkowników z jednej strony oraz efektywniejsza realizacja strategicznych procesów decyzyjnych z drugiej strony. Ponadto specyfika informacji kosztowych zależy od stosowanego modelu rachunku kosztów. Zostanie ona szczegółowo przedstawiona w kolejnym podrozdziale.

4.3. Modele rachunku kosztów wspierające zrównoważone zarządzanie strategiczne

Punktem odniesienia we wskazaniu odpowiednich modeli rachunku kosztów jest przytoczone w rozdziale drugim stwierdzenie, że narzędzia te powinny być wyraźnie powiązane ze strategiami i celami biznesowymi w celu uzyskania lepszych efektów biznesowych zarówno w perspektywie finansowej, jak i niefinansowej. Współczesne przedsiębiorstwa stoją bowiem przed wyzwaniem harmonijnego równoważenia celów ekonomicznych, społecznych i środowiskowych, co staje się coraz istotniejsze w obliczu turbulentnie zmieniającego się otoczenia i regulacji prawnych. W tym kontekście wdrażanie modeli rachunku kosztów, umożliwiających zrównoważone zarządzanie strategiczne, stanowi kluczowy paradygmat zapewniający przedsiębiorstwom osiąganie długoterminowego sukcesu przy jednoczesnym uwzględnieniu potrzeb obecnych, a także przyszłych pokoleń oraz zachowaniu równowagi między wymiarami E (*Environmental*), S (*Social*) i G (*Governance*). W ramach tego paradygmatu omówione w dalszej części modele rachunku kosztów warunkują efektywne podejmowanie decyzji strategicznych, zapewniając w rezultacie osiągnięcie zrównoważonego rozwoju. Jako systematyczne i skoordynowane metody rozpoznawania, pomiaru i w rezultacie zarządzania kosztami, mogą dostarczyć przedsiębiorstwom użytecznych informacji niezbędnych do oceny wpływu ich działalności na kluczowe aspekty środowiskowe (E), społeczne (S) i ładu korporacyjnego (G). Jednakże, choć omówione modele rachunku kosztów mogą być użyteczne w kontekście zrównoważonego zarządzania strategicznego, istnieje potrzeba głębszego zrozumienia związku między tymi dwoma obszarami oraz identyfikacji strategii i modeli biznesowych, które zapewniają przedsiębiorstwom zintegrowane ich wykorzystanie jako „skrzynki narzędziowej" wspierającej zrównoważony rozwój. W tym kontekście niniejsze rozważania mają na celu zbadanie związku między poszczególnymi modelami rachunku kosztów a zrównoważonym zarządzaniem strategicznym. Umożliwi to w rezultacie wypracowanie wskazówek i rekomendacji dla przedsiębiorstw, prowadząc tym samym do długoterminowego sukcesu i tworzenia trwałej wartości dla wszystkich interesariuszy.

CSRD (Corporate Social Responsibility Disclosure) to wytyczne, w ramach których przedsiębiorstwa oraz inne organizacje dobrowolnie ujawniają informacje

dotyczące swoich działań środowiskowych (E), społecznych (S) i ładu korporacyjnego (G). ESRS (Environmental, Social, and Governance Reporting) odnosi się natomiast do procesu raportowania informacji dotyczących działań przedsiębiorstw w obszarach środowiskowym, społecznym i zarządczym. Związki między CSRD i ESRS a systemem rachunków kosztów mają charakter wielowymiarowy i dotyczą przede wszystkim:

1. Ujawniania kosztów związanych z działaniami ESG. Wybrane modele rachunku kosztów mogą być wykorzystywane do identyfikacji i raportowania kosztów związanych z inicjatywami na rzecz zrównoważonego rozwoju. Przedstawianie tych kosztów może być istotne dla interesariuszy, takich jak inwestorzy, konsumenci czy społeczność lokalna, którzy chcą mieć pełny obraz wpływu działań przedsiębiorstwa, zwłaszcza na społeczeństwo i środowisko.
2. Oceny efektywności inicjatyw ESG. Omówione modele rachunku kosztów mogą być zastosowane do oceny efektywności inicjatyw na rzecz zrównoważonego rozwoju przez porównanie kosztów poniesionych na realizację tych działań z ich rezultatami środowiskowymi (E), społecznymi (S) i ładu korporacyjnego (G). Takie porównanie może dostarczyć przedsiębiorstwom użytecznych informacji na temat efektywności ich działań ESG i w rezultacie pomóc w podejmowaniu decyzji dotyczących alokacji zasobów.
3. Śledzenia kosztów związanych z zobowiązaniami ESG. Zaprezentowane narzędzia mogą być wykorzystane do rozpoznania i pomiaru kosztów związanych ze wskazanymi zobowiązaniami, takimi jak inwestycje w energooszczędne technologie, programy społeczne czy społeczność lokalną. Takie śledzenie może istotnie wpłynąć na monitorowanie wydatków związanych ze zobowiązaniami ESG i jednoczesne zapewnienie transparentności wobec interesariuszy.
4. Identyfikacji kosztów ukrytych związanych z ESG. Wybrane modele rachunku kosztów potencjalnie wesprą przedsiębiorstwa w identyfikacji kosztów ukrytych związanych z działaniami na rzecz zrównoważonego rozwoju, które mogą nie być ujęte w tradycyjnych raportach finansowych. Takie koszty obejmują np. pozycje związane z negatywnym wpływem działań przedsiębiorstwa na środowisko bądź społeczność lokalną. Ich identyfikacja istotnie wpłynie na skuteczność działań naprawczych i zapobieganie negatywnym konsekwencjom dla ich wizerunku i wyników finansowych.

Podsumowując, wskazane modele rachunku kosztów mogą być „skrzynką narzędziową" wspierającą dobre praktyki CSRD oraz proces raportowania ESG, dostarczając przedsiębiorstwom użytecznych informacji na temat kosztów związanych z ich działaniami ESG, ich efektywności i wpływu przede wszystkim na społeczeństwo i środowisko oraz pomagając w identyfikacji i śledzeniu kosztów związanych z ich zobowiązaniami w tym zakresie.

Co istotne, raportowanie ESG, mimo iż uregulowane w ustawie o rachunkowości, nie jest bezpośrednio tożsame z tradycyjną rachunkowością, ale jest ściśle związane z szerokim kontekstem rachunkowości korporacyjnej. Rachunkowość klasycznie koncentruje się przede wszystkim na raportowaniu finansowym, obejmującym dane dotyczące wyników, a także sytuacji majątkowej i finansowej przedsiębiorstwa. Raportowanie ESG obejmuje z kolei informacje dotyczące działań organizacji w obszarach środowiskowym, społecznym i zarządczym. Jednakże raportowanie ESG może i powinno wykorzystywać narzędzia i techniki rachunkowości do gromadzenia, analizy i prezentacji danych dotyczących działań organizacji w tych obszarach. Przedsiębiorstwa mogą bowiem stosować wskazane modele rachunku kosztów do identyfikacji kosztów związanych z inicjatywami ESG, metody analizy finansowej do oceny efektywności tych inicjatyw czy też standardy raportowania finansowego do prezentacji informacji ESG w formie raportów okresowych. Aby kompleksowo wskazać związki między rozpatrywanymi narzędziami, należy w pierwszej kolejności uwypuklić związki między zarządzaniem strategicznym a ESG. Przedstawiono je poniżej.

1. Wizja, misja i wartości przedsiębiorstwa. Zarządzanie strategiczne obejmuje określenie wskazanych elementów, które wyznaczają kierunek działania i cele długoterminowe. Składowe ESG, takie jak odpowiedzialność społeczna, ochrona środowiska i sprawiedliwe zarządzanie, powinny być integralną częścią tej wizji i misji, co ostatecznie determinuje finalne ramy przyjętej strategii.
2. Analiza otoczenia oraz identyfikacja zagrożeń i szans. Zarządzanie strategiczne wymaga analizy otoczenia dalszego i bliższego, aby zidentyfikować zagrożenia i szanse dla przedsiębiorstwa. Aspekty ESG, takie jak zmiany regulacyjne i klimatyczne czy rosnące oczekiwania społeczne, mogą stanowić zarówno zagrożenia, jak i szanse, które należy uwzględnić w analizie strategicznej.
3. Formułowanie strategii i celów. Zarządzanie strategiczne polega na formułowaniu strategii i celów umożliwiających przedsiębiorstwu realizację misji i wizji. Cele ESG, takie jak redukcja emisji gazów cieplarnianych, zrównoważona produkcja czy poprawa warunków pracy, powinny być integralną częścią strategii organizacji i kluczowymi kierunkami konkretnych działań.
4. Wdrożenie strategii i zarządzanie zmianą. Implementacja strategii wymaga efektywnego zarządzania zmianą, aby zapewnić realizację celów strategicznych. Elementy ESG wymagają zmian w procesach, procedurach i kulturze organizacyjnej, co wymusza skoordynowane podejście do zarządzania zmianą.
5. Monitorowanie i ocena wyników. Zarządzanie strategiczne obejmuje monitorowanie i ocenę wyników w celu zapewnienia osiągnięcia celów strategicznych. Raportowanie ESG dostarcza przedsiębiorstwu narzędzi i wskaźników

do monitorowania ich wyników w obszarach środowiskowym, społecznym i zarządczym, co pozwala na śledzenie postępów w realizacji celów ESG.

W efekcie zarządzanie strategiczne i raportowanie ESG są wzajemnie powiązane i wspierają się nawzajem w dążeniu przedsiębiorstwa do osiągnięcia sukcesu przez efektywne zarządzanie różnymi aspektami działalności. Integracja aspektów ESG w strategię przedsiębiorstwa może przynieść korzyści zarówno dla niego, jak i jego interesariuszy, przez zwiększenie wartości, zmniejszenie ryzyka i poprawę wizerunku.

Dalsza część rozdziału zostanie podporządkowana powyższym rozważaniom, a także przedstawionemu w rozdziale drugim modelowi biznesu według A. Osterwaldera i Y. Pingneura, znanego jako Business Model Canvas (BMC). Związek między wskazanym modelem a rachunkiem kosztów *sensu largo* można zauważyć w następujących obszarach:

1. Struktura kosztów. Jednym z elementów BMC jest struktura kosztów, która obejmuje różne rodzaje kosztów związanych z jego funkcjonowaniem. Rachunek kosztów może pomóc w dalszym szczegółowym rozbiciu tych kosztów na poszczególne pozycje, co umożliwia dokładniejszą analizę i zarządzanie nimi.
2. Przychody i koszty. BMC obejmuje analizę przychodów i kosztów związanych z każdym elementem modelu biznesowego. Rachunek kosztów wspiera w określeniu, które elementy generują najwięcej kosztów, a które przynoszą najwięcej przychodów, co jest istotne dla optymalizacji modelu biznesowego.
3. Wartość dla klienta. Model BMC kładzie duży nacisk na dostarczanie wartości dla klienta. Rachunek kosztów może pomóc w analizie, czy koszty związane z dostarczaniem tej wartości są współmiernymi korzyściami, jakie przynosi klientom, co jest istotne dla zapewnienia rentowności działalności.
4. Zarządzanie kosztami operacyjnymi. Rachunek kosztów jest wykorzystywany do zarządzania kosztami operacyjnymi, które są kluczowymi składnikami modelu BMC. Przez monitorowanie i analizę kosztów operacyjnych przedsiębiorstwo może identyfikować obszary do optymalizacji i poprawy efektywności działalności.
5. Zarządzanie zasobami i procesami. Te kluczowe elementy modelu BMC są możliwe do zarządzania przy wykorzystaniu dojrzałego rachunku kosztów. Wyjątkowo istotne w tym obszarze są perspektywy zmienności, potencjału oraz rentowności.
6. Składniki modelu biznesowego. W BMC wyróżnić można segmenty klientów, kanały dystrybucji czy relacje z klientami. Rachunek kosztów powinien być wykorzystywany do oceny kosztów związanych z każdym z tych składników, co pozwala na lepsze zrozumienie i zarządzanie nimi w kontekście całego modelu biznesowego.

W rezultacie rachunek kosztów *sensu largo* może być użyteczną „skrzynką narzędziową", wspierającą analizę i zarządzanie modelem biznesowym według BMC, zapewniając przedsiębiorstwu dokładniejsze zrozumienie i optymalizację kosztów związanych z prowadzeniem działalności. Integracja tych dwóch podejść może przyczynić się do bardziej sprawnego projektowania i zarządzania modelami biznesowymi oraz osiągania strategicznych celów zrównoważonego rozwoju. W związku z powyższym w dalszej części zostaną omówione wskazane w tabeli 2.3 wybrane modele rachunku kosztów zorientowane strategicznie.

4.3.1. Rachunek kosztów cyklu życia

Rachunek kosztów cyklu życia (Life Cycle Costing – LCC) to narzędzie wykorzystywane w zarządzaniu typowo strategicznym, ponieważ uwzględnia wszystkie koszty związane z produktem/usługą/projektem na przestrzeni całego cyklu życia – od definiowania, planowania, projektowania i produkcji, przez eksploatację, aż do utylizacji i dezinwestycji. Jego istotą jest uwzględnienie zarówno kosztów bezpośrednich, jak i pośrednich, które mogą się pojawić w różnych fazach cyklu życia produktu. W związku z tym kluczowe elementy rachunku kosztów cyklu życia obejmują:

- koszty przedprodukcyjne i produkcyjne – związane z projektowaniem, produkcją i wprowadzeniem produktu na rynek; obejmują także koszty badań i rozwoju, zakupu materiałów, koszty wytwarzania oraz koszty marketingu i dystrybucji;
- koszty eksploatacji – wynikają z użytkowania produktu przez klientów; związane są z utrzymaniem, serwisem, naprawami gwarancyjnymi, a także ewentualną wymianą na produkty wolne od wad;
- koszty postprodukcyjne – związane z utylizacją i recyklingiem produktu po zakończeniu jego użytkowania; obejmują także działania dezinwestycyjne oraz te polegające na naprawie szkód środowiskowych bądź społecznych.

Istotą rachunku kosztów cyklu życia[13] jest nie tylko uwzględnienie wszystkich tych kosztów, ale także analiza ich wpływu na całkowity koszt posiadania produktu lub projektu. Dzięki temu podejściu organizacje mogą podejmować bardziej świadome decyzje inwestycyjne, biorąc pod uwagę wszystkie koszty związane z produktem na przestrzeni jego całego cyklu życia. Ponadto rachunek kosztów cyklu życia może przyczynić się do identyfikacji obszarów, w których możliwe są oszczędności kosztów przez optymalizację procesów produkcji, eksploatacji czy recyklingu.

---

[13] Szerzej na temat LCC w: B.S. Dhillon, *Life Cycle Costing: Techniques, Models and Applications*, Routledge, London 1989; R. Niesing, *Life Cycle Costing. Advantages, Disadvantages and Criticism of this Procedure*, GRIN Verlag, 2008; *Life Cycle Costing*, red. S.S. Muthu, Springer Nature Switzerland, 2023.

Do głównych zalet i korzyści implementacji rachunku kosztów cyklu życia (LCC) należy zaliczyć:

1. Pełniejsze uwzględnienie kosztów związanych z produktem/usługą/projektem w perspektywie całego jego cyklu życia, włączając w to zarówno koszty bezpośrednie, jak i pośrednie. Dzięki temu przedsiębiorstwo może precyzyjniej ocenić całkowite koszty związane z danym przedsięwzięciem.
2. Świadome decyzje strategiczne. Analiza kosztów cyklu życia zapewnia przedsiębiorstwu podejmowanie bardziej efektywnych decyzji, biorąc pod uwagę wszystkie koszty związane z produktem na przestrzeni jego całego życia użytkowego. Takie podejście zapewnia unikanie nieoczekiwanych kosztów w przyszłości i minimalizowanie ryzyka finansowego.
3. Optymalizację kosztów. LCC wspiera w identyfikowaniu obszarów, w których można zarządzać kosztami przez optymalizację procesów projektowania, produkcji, eksploatacji i utylizacji produktu. Dzięki temu przedsiębiorstwo może także maksymalizować wartość swoich przedsięwzięć.
4. Zwiększenie trwałości produktów. Wielowymiarowa analiza kosztów cyklu życia skłania do projektowania i produkcji produktów o wyższej trwałości i jakości, co przekłada się na dłuższy okres użytkowania i mniejszą liczbę koniecznych napraw i wymian.
5. Uwzględnienie aspektów społecznych i środowiskowych. LCC umożliwia uwzględnianie kosztów społecznych i środowiskowych związanych z produktem, np. kosztów zanieczyszczenia środowiska czy opieki zdrowotnej, wynikających z eksploatacji produktu. Dzięki temu przedsiębiorstwo może podejmować bardziej zrównoważone decyzje strategiczne i minimalizować negatywny wpływ na społeczeństwo i środowisko.
6. Zwiększenie konkurencyjności. Optymalizacja kosztów i produkcji, podniesienie jakości i trwałości produktów, a także uwzględnienie aspektów społecznych i środowiskowych przyczyniają się do zwiększenia konkurencyjności przedsiębiorstwa na rynku.

Syntetyzując, rachunek kosztów cyklu życia pomaga przedsiębiorstwu w podejmowaniu efektywniejszych decyzji strategicznych, optymalizowaniu kosztów i maksymalizowaniu wartości swoich produktów, równolegle dbając o społeczeństwo i środowisko. Jednocześnie ma pewne wady. Należy do nich zaliczyć:

1. Złożoność oceny. Precyzyjna analiza kosztów w perspektywie całego cyklu życia może być skomplikowana i wymagać dużej ilości danych oraz dostępnych zasobów. Zbieranie, analiza i interpretacja tych danych mogą być trudne, zwłaszcza w przypadku produktów o długim okresie użytkowania.

2. Trudności w prognozowaniu. Szacowanie przyszłych kosztów, takich jak koszty eksploatacji czy utylizacji, może być obarczone dużą niepewnością. Prognozowanie czynników egzogenicznych, między innymi cen surowców czy przepisów dotyczących ochrony środowiska, może być szczególnie trudne.
3. Subiektywność oceny i brak standaryzacji. W niektórych przypadkach ocena kosztów i korzyści może być obarczona subiektywizmem i zależeć od wielu czynników, takich jak preferencje i wartości przedsiębiorstwa, co może prowadzić do odmiennych interpretacji i wyników dokonanej analizy.
4. Brak danych. W niektórych przypadkach przedsiębiorstwo może mieć trudności w pozyskaniu kompletnych i wiarygodnych danych, dotyczących wszystkich kosztów związanych z cyklem życia, co może wpłynąć na dokładność analizy.
5. Skupienie na krótkoterminowych kosztach. W przypadku produktów o długim cyklu życia istnieje realne ryzyko, że przedsiębiorstwo skupi się na krótkoterminowych kosztach, marginalizując długoterminowe koszty i korzyści związane z produktem.

Rozpoznanie zalet i wad LCC poprzedziło deliberację na temat jego związku ze zrównoważonym zarządzaniem strategicznym i pozwoliło na rozpoznanie omawianej relacji w perspektywie zarządzania kosztami ekonomicznymi, społecznymi oraz środowiskowymi w całym cyklu życia. Do głównych jej punktów styku należy zaliczyć:

1. Uwzględnienie kosztów społecznych i środowiskowych. LCC umożliwia przedsiębiorstwu identyfikację oraz ocenę kosztów społecznych i środowiskowych, związanych z produktem w perspektywie całego jego cyklu życia. Dzięki temu przedsiębiorstwo może podejmować bardziej zrównoważone decyzje biznesowe, minimalizując negatywne skutki dla społeczeństwa i środowiska.
2. Optymalizację zużycia zasobów. Wielowymiarowa analiza kosztów cyklu życia pozwala identyfikować obszary, w których można zoptymalizować zużycie zasobów naturalnych i energii. Przez redukcję zużycia surowców i energii przedsiębiorstwo może zmniejszyć swój ślad węglowy i przyczynić się do zrównoważonego wykorzystania zasobów naturalnych.
3. Poprawę trwałości produktów. Jak już wskazywano, LCC zachęca do projektowania i produkcji produktów o wyższej trwałości, co przekłada się na dłuższy okres użytkowania i mniejszą ilość odpadów. Poprawa trwałości produktów jest kluczowa dla zrównoważonego rozwoju, ponieważ zmniejsza potrzebę produkcji nowych produktów.
4. Minimalizację kosztów eksploatacji. Analiza kosztów cyklu życia pozwala przedsiębiorstwu identyfikować obszary, w których można zmniejszyć koszty eksploatacji produktów bądź infrastruktury. Przez redukcję kosztów eksploatacji przedsiębiorstwo może osiągnąć wymierne oszczędności i jednocześnie zmniejszyć swój wpływ na środowisko.

5. Zwiększenie świadomości społecznej. Implementacja LCC może zwiększyć świadomość społeczną na temat zrównoważonego rozwoju i wpływu działalności gospodarczej konkretnego przedsiębiorstwa na środowisko i społeczeństwo. Edukacja pracowników i interesariuszy na temat korzyści wynikających z „zielonych" praktyk może przyczynić się do dalszego promowania zrównoważonego rozwoju.

W efekcie rachunek kosztów cyklu życia może być kluczowym narzędziem w dążeniu do zrównoważonego rozwoju, wspierając przedsiębiorstwo w podejmowaniu bardziej świadomych i zrównoważonych decyzji biznesowych, które uwzględniają aspekty środowiskowe (E), społeczne (S) i ładu korporacyjnego (G).

4.3.2. Rachunek kosztów jakości

Rachunek kosztów jakości (Cost of Quality – COQ) to kolejne narzędzie z systemu rachunkowości zarządczej, wykorzystywane przez przedsiębiorstwo do rozpoznawania, pomiaru i analizy kosztów związanych z jakością produktów bądź usług. Jego istota polega na identyfikowaniu, mierzeniu i monitorowaniu czterech głównych rodzajów kosztów związanych z jakością:

- prewencji – są to koszty ponoszone w celu zapobiegania wystąpieniu wad bądź defektów w produkcie lub procesie,
- oceny – obejmują koszty związane z kontrolą jakości produktów lub usług na różnych etapach produkcji bądź świadczenia usług,
- braków wewnętrznych – dotyczą kosztów związanych z naprawą lub ponownym przetworzeniem wadliwych produktów lub usług na etapie produkcji,
- braków zewnętrznych – obejmują koszty związane z wadami bądź defektami wykrytymi po dostarczeniu produktu lub usługi klientowi.

Istotą omawianego rachunku kosztów jest zrównoważenie wskazanych rodzajów kosztów w taki sposób, aby osiągnąć pożądaną jakość przy optymalnych kosztach. Analiza COQ umożliwia przedsiębiorstwu identyfikować obszary, w których można oszczędzić koszty przez odpowiednio wczesne zapobieganie wadom, poprawę procesów oraz zwiększenie efektywności kontroli jakości. Co więcej, rachunek kosztów jakości[14] jest narzędziem służącym do podejmowania decyzji strategicznych, monitorowania efektywności działań jakościowych oraz oceny wydajności procesów podstawowych. Dzięki temu przedsiębiorstwo doskonali swoje procesy i zapewnia wyższą jakość produktów (usług), co w efekcie przekłada się na zadowolenie klientów,

[14] Szerzej na ten temat w: B.G. Dale, J.J. Plunkett, *Quality Costing*, Springer US, 2012; *Principles of Quality Costs: Financial Measures for Strategic Implementation of Quality Management*, red. D.C. Wood, wyd. 4, ASQ Quality Press, 2013.

ich lojalność oraz konkurencyjność w otoczeniu. Rachunek kosztów jakości zapewnia wiele korzyści przedsiębiorstwu, które go wykorzystuje. Do najważniejszych należy zaliczyć:

1. Poprawę jakości produktów i usług. Zarządzanie kosztami jakości pozwala przedsiębiorstwu rozpoznawać obszary, w których jakość może być poprawiona. Przez eliminację wad i defektów przedsiębiorstwo może dostarczać wyższej jakości produkty i usługi, co w rezultacie przekłada się na zadowolenie klientów.
2. Wymierne oszczędności. Pomimo początkowych nakładów na prewencję i ocenę COQ prowadzi w dłuższej perspektywie do oszczędności. Unikanie kosztów związanych z wadami i defektami przekłada się na wyższą rentowność.
3. Poprawę efektywności procesów. Zarządzanie kosztami jakości pozwala przedsiębiorstwu zidentyfikować i eliminować marnotrawstwo oraz nieefektywności w procesach podstawowych. Przez ich optymalizację przedsiębiorstwo może zwiększyć swoją efektywność i konkurencyjność.
4. Lepsze zarządzanie ryzykiem. COQ pomaga przedsiębiorstwu zrozumieć i zarządzać ryzykiem związanym z jakością. Przez identyfikację i analizę kosztów jakości przedsiębiorstwo może minimalizować ryzyko związane z wadami i defektami oraz zapewnić stabilność działalności.
5. Budowanie zaufania klientów. Dostarczanie produktów i usług wysokiej jakości przyczynia się do budowania zaufania klientów do marki i przedsiębiorstwa. Zadowoleni klienci są bardziej lojalni i skłonni do powtarzających się zakupów, co przekłada się na stabilność i wzrost przychodów.
6. Doskonalenie kultury organizacyjnej. COQ może wpłynąć na zmianę kultury organizacyjnej, promując podejście skoncentrowane na jakości, ciągłym doskonaleniu i odpowiedzialności za jakość wśród pracowników na wszystkich szczeblach struktury organizacyjnej przedsiębiorstwa.

Syntetyzując, rachunek kosztów jakości jest narzędziem systemu rachunkowości zarządczej, które pomaga przedsiębiorstwu osiągać lepszą jakość, wyższą rentowność i większą konkurencyjność przez identyfikację, mierzenie i kontrolę kosztów związanych z jakością. Jednocześnie, pomimo licznych zalet, omawiany rachunek ma też pewne wady i ograniczenia. Do najważniejszych należy zaliczyć:

1. Nadmierne skupienie na kosztach, a nie na wartości. COQ koncentruje się przede wszystkim na identyfikacji i kontroli kosztów związanych z jakością, co może prowadzić do zaniedbywania innych aspektów, takich jak wartość dostarczana klientom.
2. Trudności w określeniu granicy między kosztami prewencji a oceny. Zazwyczaj trudno jest jednoznacznie oddzielić te koszty, co może prowadzić do nieprecyzyjnych obliczeń COQ i utrudniać skuteczną kontrolę jakości.

3. Trudności w identyfikacji i pomiarze kosztów jakości. Niektóre koszty jakości, takie jak koszty utraconej reputacji lub straconych szans rynkowych, są trudne do zmierzenia i oszacowania. Brak precyzyjnych danych może prowadzić do niedoszacowania lub przeszacowania kosztów jakości.
4. Brak uwzględnienia korzyści dla klientów. COQ skupia się przede wszystkim na kosztach związanych z wadami i defektami, zaniedbując korzyści dostarczane klientom przez wysoką jakość produktów i usług. Brak uwzględnienia korzyści może prowadzić do niedoszacowania wartości dostarczanej klientom.
5. Zbyt duże skupienie na wskaźnikach liczbowych. COQ często koncentruje się na wskaźnikach liczbowych, takich jak koszty prewencji czy wewnętrznych wad, zaniedbując inne aspekty jakości, takie jak kultura organizacyjna bądź zaangażowanie pracowników.

Mimo tych wad rachunek kosztów jakości wykazuje istotny związek ze zrównoważonym rozwojem, ponieważ podejście to umożliwia przedsiębiorstwu uwzględnienie aspektów ekonomicznych, społecznych i środowiskowych związanych z jakością produktów lub usług. COQ może wspierać zrównoważone zarządzanie strategiczne przez:

1. Minimalizację marnotrawstwa zasobów. Zarządzanie kosztami jakości pozwala identyfikować obszary, w których występuje marnotrawstwo zasobów, zarówno ludzkich, jak i materialnych. Przez eliminację wad i defektów przedsiębiorstwo może zmniejszyć zużycie surowców i energii, co przyczynia się do zrównoważonego wykorzystania zasobów naturalnych.
2. Redukcję odpadów i emisji. Poprawa jakości produktów i usług za pomocą COQ może prowadzić do zmniejszenia ilości odpadów generowanych w procesach produkcyjnych oraz emisji substancji szkodliwych do środowiska. Redukcja odpadów i emisji jest kluczowa dla osiągnięcia zrównoważonego rozwoju, ponieważ przyczynia się do ochrony środowiska naturalnego.
3. Poprawę warunków pracy. COQ może przyczynić się do poprawy warunków pracy przez eliminację wad i defektów, które mogą prowadzić do niebezpiecznych sytuacji dla pracowników. Bezpieczne i sprawiedliwe warunki pracy stanowią istotny element zrównoważonego rozwoju społecznego.
4. Zwiększenie satysfakcji klientów. Dostarczanie wysokiej jakości produktów i usług za pomocą COQ przyczynia się do zadowolenia klientów. Zadowoleni klienci są bardziej lojalni i skłonni do powtarzających się zakupów, co przekłada się na stabilność i wzrost przychodów przedsiębiorstwa.
5. Poprawę reputacji i zaufania społecznego. Przedsiębiorstwa, które aktywnie angażują się w poprawę jakości swoich produktów i usług, budują pozytywną reputację jako odpowiedzialne podmioty gospodarcze. Pozytywna reputacja przyczynia się do zwiększenia zaufania społecznego i przyciągania klientów oraz inwestorów.

Podsumowując, rachunek kosztów jakości stanowi narzędzie wspierające zrównoważone zarządzanie strategiczne przez minimalizację marnotrawstwa zasobów, ochronę środowiska naturalnego, poprawę warunków pracy, zadowolenie klientów oraz budowanie pozytywnej reputacji i zaufania społecznego.

4.3.3. Rachunek kosztów docelowych

Rachunek kosztów docelowych (Target Costing – TC)[15] to model zarządzania kosztami, który koncentruje się na ustaleniu docelowych kosztów produktu bądź usługi na etapie projektowania i rozwoju zamiast dopasowywania ceny do kosztów już poniesionych. Jego istotą jest określenie maksymalnego dopuszczalnego kosztu produkcyjnego, który umożliwi osiągnięcie założonych poziomów rentowności i konkurencyjności na rynku. Na początkowym etapie procesu projektowania i rozwoju produktu lub usługi ustala się docelowy koszt, który jest wynikiem analizy rynku, konkurencji oraz oczekiwań klientów. Docelowy koszt musi być tak ustalony, aby produkt był atrakcyjny cenowo dla klientów, a jednocześnie umożliwiał osiągnięcie założonych wskaźników rentowności. Następnie identyfikuje się funkcje i cechy produktu, które są najbardziej wartościowe dla klientów i przyczyniają się do osiągnięcia celów biznesowych przedsiębiorstwa. Wartość tych funkcji jest oceniana w kontekście kosztów i korzyści dla klientów. Po zidentyfikowaniu wartościowych funkcji przedsiębiorstwo podejmuje działania mające na celu redukcję kosztów przez optymalizację procesów produkcyjnych, wybór odpowiednich materiałów i technologii, eliminację marnotrawstwa oraz negocjacje z dostawcami. W efekcie rachunek kosztów docelowych uwzględnia nie tylko koszty produkcji, ale także koszty związane z całym cyklem życia produktu, takie jak koszty dystrybucji, eksploatacji, serwisu i utylizacji. Zarządzanie kosztami w całym cyklu życia produktu pozwala przedsiębiorstwu osiągnąć optymalne koszty docelowe i konkurencyjność na rynku. Rachunek kosztów docelowych oferuje wiele korzyści dla przedsiębiorstwa. Do najważniejszych należy zaliczyć:

1. Zwiększenie konkurencyjności. TC pozwala przedsiębiorstwu projektować produkty lub usługi, które są atrakcyjne cenowo dla klientów, jednocześnie zapewniając rentowność, dzięki czemu może utrzymać konkurencyjność na rynku i zdobyć przewagę nad konkurentami.
2. Poprawę zarządzania kosztami. TC wymaga analizy kosztów na etapie projektowania i rozwoju produktu bądź usługi, co umożliwia przedsiębiorstwu lepsze

[15] Szerzej na ten temat w: S.L. Ansari, J. Bell, *Target Costing The Next Frontier in Strategic Cost Management*, Irwin Professional Pub., 1997; H. Vedder, *The Target Costing Approach*, GRIN Verlag, 2008; R. Cooper, *Target Costing and Value Engineering*, Taylor & Francis, 2017.

zarządzanie kosztami już na wczesnym etapie procesu. Dzięki temu można uniknąć niepotrzebnych kosztów i ograniczyć ryzyko przekroczenia budżetu.

3. Zwiększenie elastyczności cenowej. Określenie docelowych kosztów na etapie projektowania pozwala przedsiębiorstwu dostosować cenę produktu lub usługi do oczekiwań klientów i wymagań rynkowych. Dzięki temu można zwiększyć elastyczność cenową i szybko reagować na zmiany na rynku.
4. Poprawę jakości. TC wymaga rozpoznania i koncentracji na wartościowych funkcjach produktu lub usługi, które są istotne dla klientów. Dzięki temu przedsiębiorstwo może projektować produkty lub usługi, które lepiej spełniają oczekiwania klientów, co przekłada się na wyższą jakość.
5. Ograniczenie ryzyka rynkowego. TC pozwala przedsiębiorstwu lepiej zrozumieć preferencje klientów i wymagania rynkowe na wczesnym etapie procesu projektowania. Dzięki temu można ograniczyć ryzyko niepowodzenia na rynku i zwiększyć szanse na sukces produktu lub usługi.

Syntetyzując, rachunek kosztów docelowych jest narzędziem umożliwiającym przedsiębiorstwu projektowanie produktów (usług), które są atrakcyjne cenowo dla klientów, jednocześnie zapewniając rentowność. Niestety, mimo licznych zalet, rachunek kosztów docelowych ma także wady. Kluczowe z nich to:

1. Ograniczona elastyczność projektowania. Wprowadzenie docelowych kosztów na etapie projektowania może prowadzić do ograniczeń w dostępnych opcjach projektowych. Niektóre innowacyjne lub zaawansowane rozwiązania mogą być pominięte, aby osiągnąć docelowy koszt, co może ograniczyć potencjał produktu lub usługi.
2. Ryzyko niepowodzenia na rynku. Określenie docelowych kosztów na etapie projektowania może prowadzić do ryzyka niepowodzenia na rynku, jeśli produkt lub usługa nie spełni oczekiwań klientów lub nie będzie konkurencyjny w stosunku do innych rozwiązań na rynku.
3. Trudności w oszacowaniu kosztów. Określenie docelowych kosztów na etapie projektowania może być trudne, ponieważ wymaga oszacowania kosztów produkcji, dystrybucji, marketingu i obsługi posprzedażnej. Błędne oszacowanie kosztów może prowadzić do przekroczenia budżetu lub niskiej rentowności produktu.
4. Brak uwzględnienia zmieniających się warunków rynkowych. TC opiera się na założeniu, że warunki rynkowe pozostaną stabilne w czasie. W rzeczywistości jednak warunki rynkowe mogą się zmieniać, co może wpłynąć na koszty produkcji, ceny surowców i konkurencję, a to z kolei na osiągnięcie docelowych kosztów.
5. Brak uwzględnienia innych aspektów jakości. Koncentracja na osiągnięciu docelowych kosztów może prowadzić do zaniedbania innych aspektów jakości, takich jak niezawodność, trwałość czy bezpieczeństwo produktu lub usługi, co może mieć negatywny wpływ na zadowolenie klientów i reputację firmy.

Podsumowując, rachunek kosztów docelowych jest skutecznym narzędziem zarządzania strategicznego, ale wymaga uwzględnienia jego wad i ograniczeń w kontekście konkretnych warunków i potrzeb przedsiębiorstwa. Jednocześnie może być istotnym narzędziem wspierającym zrównoważone zarządzanie strategiczne, gdy jest stosowany z odpowiednią świadomością i uwzględnieniem szerokiej perspektywy społecznej, środowiskowej i ekonomicznej. Przy takim podejściu umożliwi:

1. Optymalizację wykorzystania zasobów. TC wymaga analizy kosztów na etapie projektowania produktu lub usługi, co umożliwia identyfikację sposobów optymalizacji wykorzystania zasobów, takich jak materiały, energia i czas pracy. Optymalizacja wykorzystania zasobów przyczynia się do zrównoważonego wykorzystania zasobów naturalnych.
2. Redukcję wpływu na środowisko. Przez skupienie się na projektowaniu produktów i usług, które są efektywne pod względem kosztów produkcji i minimalizują zużycie zasobów naturalnych oraz emisję odpadów, TC może przyczynić się do redukcji negatywnego wpływu organizacji na środowisko.
3. Zwiększenie efektywności energetycznej. TC może wspierać zrównoważony rozwój przez promowanie projektowania produktów i usług, które są energooszczędne i wykorzystują zrównoważone źródła energii. Poprawa efektywności energetycznej przyczynia się do ograniczenia zużycia energii i emisji gazów cieplarnianych.
4. Wspieranie społecznej odpowiedzialności biznesu. Przedsiębiorstwa stosujące TC mogą aktywnie angażować się w społeczną odpowiedzialność biznesu przez zapewnienie uczciwych warunków pracy, wspieranie lokalnych społeczności i dbanie o dobrostan pracowników. Społeczna odpowiedzialność biznesu stanowi kluczowy element zrównoważonego rozwoju.
5. Promowanie innowacji i ciągłego doskonalenia. TC może promować innowacyjne podejścia do projektowania produktów i usług oraz ciągłe doskonalenie procesów produkcyjnych. Innowacje mogą przyczynić się do tworzenia bardziej zrównoważonych rozwiązań, które są bardziej efektywne pod względem kosztów i bardziej przyjazne dla środowiska.

Podsumowując, rachunek kosztów docelowych może być skutecznym narzędziem wspierającym zrównoważone zarządzanie strategiczne, gdy jest stosowany w sposób świadomy i uwzględniający szeroki kontekst społeczny, środowiskowy i ekonomiczny. Przy odpowiednim podejściu TC może przyczynić się do tworzenia bardziej zrównoważonych produktów i usług oraz bardziej zrównoważonych przedsiębiorstw.

4.3.4. Rachunek kosztów łańcucha wartości

Rachunek kosztów łańcucha wartości (Value Chain Costing – VCA)[16] to podejście do strategicznego zarządzania kosztami, które koncentruje się na analizie i optymalizacji kosztów w ramach całego łańcucha wartości przedsiębiorstwa. Jego istotą jest identyfikacja wszystkich działań podejmowanych w ramach procesu produkcyjnego lub świadczenia usług oraz zrozumienie, jak te działania przyczyniają się do wartości dostarczanej klientom. Rachunek kosztów łańcucha wartości obejmuje identyfikację czynności wartościowych. Pierwszym krokiem w rachunku kosztów łańcucha wartości jest rozpoznanie wszystkich czynności podejmowanych w ramach procesu produkcyjnego lub świadczenia usług, które przyczyniają się do tworzenia wartości dla klientów. Następnie każda zidentyfikowana czynność wartościowa jest poddawana analizie kosztów, aby zrozumieć, ile kosztuje jej wykonanie oraz jakie są główne czynniki wpływające na te koszty. Analiza kosztów może obejmować zarówno koszty bezpośrednie, jak i koszty pośrednie związane z daną czynnością. Na podstawie analizy kosztów przedsiębiorstwo podejmuje działania mające na celu optymalizację kosztów w ramach całego łańcucha wartości. Optymalizacja może polegać na redukcji kosztów w poszczególnych czynnościach wartościowych, eliminacji marnotrawstwa, wydajniejszym wykorzystaniu zasobów oraz negocjacjach z dostawcami i partnerami biznesowymi. Celem optymalizacji kosztów w ramach łańcucha wartości nie jest tylko redukcja kosztów, ale też zwiększenie wartości dostarczanej klientom. Przez optymalizację procesów i kosztów organizacja może dostarczać produkty lub usługi wyższej jakości, bardziej dostępne cenowo i lepiej dopasowane do potrzeb klientów. Rachunek kosztów łańcucha wartości oferuje wiele korzyści dla przedsiębiorstwa. Do najbardziej istotnych należy zaliczyć:

1. Zrozumienie kosztów w kontekście wartości dodanej. Rachunek kosztów łańcucha wartości pozwala przedsiębiorstwu zrozumieć, jak poszczególne działania i procesy wpływają na wartość dodaną dla klientów. Dzięki temu przedsiębiorstwo może skoncentrować się na działaniach, które przynoszą największą wartość, jednocześnie minimalizując koszty w innych obszarach.
2. Identyfikację obszarów optymalizacji kosztów. Analiza kosztów w ramach całego łańcucha wartości pozwala przedsiębiorstwu zidentyfikować obszary, w których można osiągnąć oszczędności kosztowe i poprawić efektywność działania. Może to obejmować identyfikację marnotrawstwa, eliminację nadmiernych kosztów lub poprawę wydajności procesów.

---

[16] Szerzej na ten temat w: G. Cokins, T. Pohlen, T. Klammer, *Supply Chain Costing and Performance Management*, Wiley, 2021; *Cost Management in Supply Chains*, red. M. Goldbach, S. Seuring, Physica-Verlag HD, 2013.

3. Lepsze zarządzanie relacjami z dostawcami i klientami. Rachunek kosztów łańcucha wartości umożliwia przedsiębiorstwu lepsze zrozumienie kosztów związanych z relacjami z dostawcami i klientami. Dzięki temu można negocjować lepsze warunki cenowe z dostawcami oraz dostosować ofertę produktów lub usług do potrzeb klientów.
4. Poprawę rentowności. Przez optymalizację kosztów w ramach całego łańcucha wartości przedsiębiorstwo może poprawić swoją rentowność. Redukcja kosztów bez utraty wartości dla klientów przekłada się na poprawę wyników finansowych.
5. Zwiększenie konkurencyjności. Dzięki lepszemu zrozumieniu kosztów i wartości dodanej w całym łańcuchu wartości przedsiębiorstwo może zwiększyć swoją konkurencyjność na rynku. Można wprowadzić bardziej atrakcyjne cenowo produkty lub usługi, które jednocześnie spełniają oczekiwania klientów i generują zyski dla firmy.
6. Wsparcie podejścia zrównoważonego. Rachunek kosztów łańcucha wartości może być narzędziem wspierającym podejście zrównoważonego rozwoju przez identyfikację obszarów, w których można osiągnąć oszczędności kosztowe i jednocześnie poprawić efektywność działania przy minimalnym wpływie na środowisko.

Syntetyzując, rachunek kosztów łańcucha wartości jest skutecznym narzędziem zarządzania strategicznego, które pozwala przedsiębiorstwu lepiej zrozumieć koszty i wartość dodaną w całym procesie biznesowym. Dzięki temu można osiągnąć liczne korzyści, w tym poprawę rentowności, konkurencyjności i efektywności działania. Niemniej jednak mimo licznych zalet rachunek kosztów łańcucha wartości ma również wady, wśród których najistotniejsze to:

1. Trudność w alokacji kosztów pośrednich. Alokacja kosztów pośrednich w ramach całego łańcucha wartości może być trudna i prowadzić do arbitralnych decyzji dotyczących przypisywania kosztów do konkretnych działań lub produktów. Niektóre koszty mogą być trudne do przypisania konkretnym obszarom lub działaniom, co może wpłynąć na wiarygodność wyników analizy kosztów.
2. Brak uwzględnienia innych czynników wartości. Rachunek kosztów łańcucha wartości skupia się przede wszystkim na analizie kosztów w kontekście wartości dodanej dla klienta, ale może nie uwzględniać innych czynników wartości, takich jak innowacje, jakość czy reputacja marki. Brak uwzględnienia tych czynników może prowadzić do niepełnego zrozumienia wartości dostarczanej klientom.
3. Ryzyko utraty perspektywy długoterminowej. Koncentracja na analizie kosztów w krótkim okresie może prowadzić do utraty perspektywy długoterminowej. Skupienie się wyłącznie na redukcji kosztów może prowadzić do decyzji, które mają negatywny wpływ na długoterminową rentowność i konkurencyjność przedsiębiorstwa.

4. Ograniczona elastyczność w reakcji na zmiany. Rachunek kosztów łańcucha wartości może być mniej elastyczny w reakcji na zmiany w otoczeniu biznesowym, takie jak zmiany w preferencjach klientów, technologii czy konkurencji. Proces analizy kosztów w ramach całego łańcucha wartości może być bardziej skomplikowany i wymagać więcej czasu niż analiza kosztów w poszczególnych obszarach działalności.
5. Ryzyko nadmiernego skupienia na kosztach. Skoncentrowanie się wyłącznie na analizie kosztów w ramach całego łańcucha wartości może prowadzić do nadmiernego skupienia na kosztach kosztem innych czynników, takich jak innowacje, jakość czy satysfakcja klienta. Ograniczenie inwestycji w te obszary może negatywnie wpłynąć na długoterminową rentowność i konkurencyjność organizacji.

Uwzględniając rozpoznane zalety i wady VCA, należy jednoznacznie wskazać, że omawiane narzędzie może istotnie wspierać zrównoważone zarządzanie strategiczne, zwłaszcza gdy jest stosowane z odpowiednią świadomością i uwzględnieniem szerokiej perspektywy społecznej, środowiskowej i ekonomicznej. Poniżej wskazano kluczowe aspekty.

1. Optymalizacja wykorzystania zasobów. Analiza kosztów w ramach całego łańcucha wartości umożliwia przedsiębiorstwu zidentyfikowanie sposobów optymalizacji wykorzystania zasobów, takich jak surowce, energia i czas pracy. Optymalizacja wykorzystania zasobów przyczynia się do zrównoważonego wykorzystania zasobów naturalnych i minimalizacji negatywnego wpływu na środowisko.
2. Redukcja emisji i odpadów. Przez identyfikację obszarów, w których generowane są nadmierne koszty i marnotrawstwo zasobów, rachunek kosztów łańcucha wartości może pomóc przedsiębiorstwu w redukcji emisji gazów cieplarnianych oraz ilości odpadów. Poprawa wydajności procesów produkcyjnych i logistycznych przyczynia się do zrównoważonego rozwoju.
3. Wspieranie społecznej odpowiedzialności biznesu. Analiza kosztów w ramach łańcucha wartości może pomóc przedsiębiorstwu w identyfikacji obszarów, w których można wprowadzić poprawy związane ze społeczną odpowiedzialnością biznesu, takie jak poprawa warunków pracy w dostawach, wsparcie społeczności lokalnych czy dbałość o równość i różnorodność.
4. Zwiększenie efektywności energetycznej. Rachunek kosztów łańcucha wartości może promować inwestycje w technologie i procesy bardziej energooszczędne oraz wykorzystujące odnawialne źródła energii. Poprawa efektywności energetycznej przyczynia się do redukcji emisji gazów cieplarnianych i obniżenia śladu węglowego przedsiębiorstwa.

5. Promowanie innowacji zrównoważonych. Analiza kosztów w ramach łańcucha wartości może promować innowacyjne podejścia do projektowania produktów i usług, które są bardziej zrównoważone pod względem ekologicznym i społecznym. Innowacje zrównoważone mogą przyczynić się do tworzenia bardziej zrównoważonych rozwiązań dla klientów i społeczeństwa.

Rachunek kosztów łańcucha wartości może stanowić fundamentalne narzędzie wspierające zrównoważone zarządzanie strategiczne. Może bowiem przyczynić się do tworzenia bardziej zrównoważonych procesów i produktów, które są bardziej efektywne pod względem kosztów, bardziej przyjazne dla środowiska i społecznie odpowiedzialne.

4.3.5. Rachunek kosztów strategicznych

Rachunek kosztów strategicznych (Strategic Cost Accounting)[17] to model zarządzania kosztami, który koncentruje się na analizie kosztów w kontekście strategicznych celów i decyzji przedsiębiorstwa. Jego istotą jest identyikacja i analiza kosztów, które mają kluczowe znaczenie dla osiągnięcia celów strategicznych przedsiębiorstwa. Poniżej przedstawiono kluczowe elementy rachunku kosztów strategicznych:

1. Zrozumienie strategicznych celów przedsiębiorstwa. Pierwszym krokiem w rachunku kosztów strategicznych jest zrozumienie strategicznych celów i priorytetów przedsiębiorstwa. Analiza kosztów jest prowadzona w kontekście tych celów, aby zidentyfikować kluczowe obszary, w których koszty mają największy wpływ na osiągnięcie tych celów.
2. Identyfikacja kluczowych czynników sukcesu. Rachunek kosztów strategicznych polega na identyfikacji kluczowych czynników sukcesu dla przedsiębiorstwa. Są to czynniki lub obszary działalności, które mają kluczowe znaczenie dla osiągnięcia celów strategicznych, takie jak innowacje, jakość, efektywność czy dostępność cenowa.
3. Analiza kosztów w kontekście wartości dodanej. Analiza kosztów w ramach rachunku kosztów strategicznych koncentruje się na kosztach, które mają największy wpływ na wartość dodaną dla klientów i przedsiębiorstwa. Oznacza to identyfikację kosztów, które są niezbędne do osiągnięcia przewagi konkurencyjnej i tworzenia wartości dla klientów.
4. Dostosowanie działań kosztowych do celów strategicznych. Na podstawie analizy kosztów przedsiębiorstwo podejmuje działania mające na celu dostosowanie

[17] Szerzej na ten temat w: J.K. Shank, V. Govindarajan, *Strategic Cost Management, The New Tool for Competitive Advantage*, Free Press, 1993; V.K. Saxena, *Strategic Cost Management and Performance Evaluation*, Sultan Chand & Sons, 2019.

działań kosztowych do celów strategicznych. Może to obejmować restrukturyzację procesów, inwestycje w nowe technologie, negocjacje z dostawcami czy zmiany w modelu biznesowym.

5. Monitorowanie i doskonalenie. Rachunek kosztów strategicznych to proces ciągły, który wymaga monitorowania kosztów w kontekście zmieniających się warunków rynkowych i strategicznych celów przedsiębiorstwa. Przedsiębiorstwa stale doskonalą swoje podejście do zarządzania kosztami, aby utrzymać przewagę konkurencyjną i osiągnąć długoterminowy sukces.

Podsumowując, rachunek kosztów strategicznych stanowi skuteczne narzędzie zarządzania, które pozwala przedsiębiorstwu trafniej zrozumieć koszty w kontekście jego strategicznych celów i działań. Rachunek kosztów strategicznych zapewnia wiele korzyści dla przedsiębiorstw, które go stosują, między innymi:

1. Lepsze zrozumienie kosztów w kontekście strategicznym. Rachunek kosztów strategicznych umożliwia przedsiębiorstwu lepsze zrozumienie kosztów w kontekście strategicznych celów i priorytetów. Pozwala to menadżerom podejmować bardziej świadome decyzje dotyczące alokacji zasobów i planowania działań strategicznych.
2. Wsparcie procesu podejmowania decyzji. Analiza kosztów w ramach rachunku kosztów strategicznych dostarcza menadżerom istotnych informacji potrzebnych do podejmowania decyzji strategicznych. Pomaga to w identyfikacji kluczowych obszarów działalności, które mają największy wpływ na osiągnięcie strategicznych celów przedsiębiorstwa.
3. Lepsze zarządzanie kosztami. Rachunek kosztów strategicznych umożliwia przedsiębiorstwu lepsze zarządzanie kosztami przez identyfikację i eliminację kosztów, które nie przyczyniają się do osiągnięcia celów strategicznych. Pozwala to na skoncentrowanie się na kluczowych obszarach działalności, które generują największą wartość.
4. Poprawę rentowności. Przez identyfikację i redukcję kosztów niezwiązanych bezpośrednio z osiąganiem celów strategicznych rachunek kosztów strategicznych może przyczynić się do poprawy rentowności. Skupienie się na kosztach mających kluczowe znaczenie dla osiągnięcia strategicznych celów pozwala przedsiębiorstwu osiągnąć większą efektywność i wydajność.
5. Zwiększenie elastyczności i adaptacyjności. Rachunek kosztów strategicznych umożliwia przedsiębiorstwu zwiększenie elastyczności i adaptacyjności przez dostosowanie działań kosztowych do zmieniających się warunków rynkowych i strategicznych celów. Pozwala to szybciej reagować na zmiany i utrzymywać konkurencyjną pozycję na rynku.
6. Wsparcie podejścia zrównoważonego. Rachunek kosztów strategicznych może być narzędziem wspierającym podejście zrównoważonego rozwoju przez identyfikację

i eliminację kosztów niezgodnych z zasadami zrównoważonego rozwoju oraz promowanie działań, które przyczyniają się do osiągnięcia równowagi między wymiarami ekonomicznymi, społecznymi i środowiskowymi.

Podsumowując, pomimo licznych zalet rachunek kosztów strategicznych ma również pewne ograniczenia:

1. Trudność w identyfikacji kosztów strategicznych. Identyfikacja kosztów strategicznych, które mają kluczowe znaczenie dla osiągnięcia celów strategicznych, może być trudna. Niektóre koszty mogą być trudne do przypisania do konkretnych działań lub obszarów działalności, co może utrudniać ich analizę i zarządzanie nimi.
2. Ryzyko nadmiernego skupienia na krótkoterminowych celach. Skupienie się na krótkoterminowych celach strategicznych może prowadzić do nadmiernego skupienia na krótkoterminowych kosztach i decyzjach o cięciu kosztów kosztem długoterminowych celów i inwestycji strategicznych.
3. Brak uwzględnienia innych czynników wartości. Rachunek kosztów strategicznych skupia się przede wszystkim na analizie kosztów w kontekście osiągnięcia celów strategicznych, co może prowadzić do pominięcia innych czynników wartości, takich jak innowacje, jakość czy reputacja marki. Brak uwzględnienia tych czynników może prowadzić do niepełnego zrozumienia wartości dostarczanej klientom.
4. Ograniczona elastyczność w reakcji na zmiany. Rachunek kosztów strategicznych może być mniej elastyczny w reakcji na zmiany w otoczeniu biznesowym, takie jak zmiany w preferencjach klientów, technologii czy konkurencji. Proces analizy kosztów strategicznych może być bardziej skomplikowany i wymagać więcej czasu niż analiza kosztów w poszczególnych obszarach działalności.
5. Ryzyko utraty perspektywy długoterminowej. Koncentracja na krótkoterminowych celach strategicznych może prowadzić do utraty perspektywy długoterminowej i zaniedbania inwestycji w długoterminowe cele i innowacje strategiczne. To może prowadzić do utraty konkurencyjności i trwałej wartości dla organizacji.

Co istotne, rachunek kosztów strategicznych może stanowić narzędzie skutecznie wspierające zrównoważone zarządzanie strategiczne, z uwzględnieniem perspektywy społecznej, środowiskowej i ekonomicznej. Do najważniejszych czynników w tym obszarze należy zaliczyć:

1. Identyfikację kosztów związanych ze zrównoważonymi praktykami. Rachunek kosztów strategicznych może pomóc przedsiębiorstwu w identyfikacji kosztów związanych ze zrównoważonymi praktykami, takimi jak efektywność energetyczna, recykling, redukcja emisji czy wsparcie społeczności lokalnych. Rozpoznanie tych kosztów może umożliwić lepsze zarządzanie zasobami i redukcję negatywnego wpływu na środowisko.

2. Ocenę wpływu działań na zrównoważony rozwój. Rachunek kosztów strategicznych może być wykorzystywany do oceny wpływu działań przedsiębiorstwa na zrównoważony rozwój. Analiza kosztów może uwzględniać zarówno koszty bezpośrednie, jak i koszty pośrednie związane z różnymi aspektami działalności, takimi jak zużycie zasobów naturalnych, emisje gazów cieplarnianych czy społeczna odpowiedzialność biznesu.
3. Wsparcie podejścia zrównoważonego w podejmowaniu decyzji. Rachunek kosztów strategicznych może wspierać podejście zrównoważone w podejmowaniu decyzji biznesowych. Analiza kosztów może pomóc menadżerom w identyfikacji i ocenie różnych scenariuszy działania z perspektywy zrównoważonego rozwoju, co pozwala na podejmowanie bardziej świadomych i zrównoważonych decyzji.
4. Poprawę efektywności ekologicznej i społecznej. Rachunek kosztów strategicznych może pomóc w poprawie ich efektywności ekologicznej i społecznej przez identyfikację obszarów, w których można osiągnąć większe oszczędności kosztów przez zastosowanie zrównoważonych praktyk. Poprawa efektywności ekologicznej i społecznej może przyczynić się do długoterminowego sukcesu przedsiębiorstwa.
5. Zwiększenie zaangażowania interesariuszy. Rachunek kosztów strategicznych może zwiększyć zaangażowanie interesariuszy przez transparentne raportowanie i komunikację dotyczącą kosztów związanych ze zrównoważonym rozwojem. Wiedza o kosztach związanych ze zrównoważonymi praktykami może zachęcić interesariuszy do wspierania przedsiębiorstwa i jego działań.

Podsumowując, rachunek kosztów strategicznych zapewnia identyfikację kosztów związanych ze zrównoważonymi praktykami, ocenę wpływu działań na zrównoważony rozwój oraz wsparcie podejścia zrównoważonego w podejmowaniu decyzji, dzięki czemu przedsiębiorstwo może przyczynić się do tworzenia bardziej zrównoważonych rozwiązań dla siebie i społeczeństwa.

4.3.6. Zasobowo-procesowy rachunek kosztów

W części pierwszej rozdziału przedstawiono subiektywny model dojrzałości rachunku kosztów w Polsce. Bez względu na jego indywidualny poziom w konkretnym przedsiębiorstwie należy zidentyfikować zarządcze potrzeby ewolucyjnego bądź rewolucyjnego wdrożenia dojrzałego rachunku kosztów, czyli:

- posiadanie rozwiązań zapewniających przetrwanie w kryzysowej sytuacji/przebranżowienie oraz dywersyfikację działalności/rozwój w zależności od specyficznej sytuacji danego przedsiębiorstwa,

- zarządzanie nowymi zasobami, a także procesami wynikającymi ze stale zmieniającej się rzeczywistości, między innymi alternatywnych form pracy zdalnej, kontaktów biznesowych, kanałów dystrybucji itd.,
- zarządzanie bieżącymi zasobami i procesami w kontekście potencjału ich wykorzystania (dalszej przydatności) i jednoczesnego poszukiwania marnotrawstwa; konieczność utrzymania zasobów krytycznych,
- zarządzanie wynikające z przebranżowienia bądź dywersyfikacji nowych obiektów kosztowych i jednocześnie kanałów dystrybucji,
- optymalizację kosztów skutkującą zwiększeniem rentowności i powiązanej z nią płynności finansowej,
- poszukiwanie sposobów podniesienia wiarygodności finansowej i pozyskania kapitału.

Paradoksalnie skutki COVID-19, wojna w Ukrainie i kryzys energetyczny stanowiły okazję do podniesienia poziomu dojrzałości rachunku kosztów w Polsce. Zaspokojenie zidentyfikowanych potrzeb, czy to w zakresie spełnienia wyłącznie wymogów prawa bilansowego, czy także tych o charakterze *stricte* zarządczym, może skutkować podniesieniem świadomości menadżerskiej w kontekście posiadania rozwiązań zapewniających efektywne zarządzanie strategiczne w każdych warunkach.

Najbardziej holistyczną koncepcją, uwzględniającą kolejne ewolucje oraz kierunki integracji rachunku kosztów, jest wskazywany już, opracowany przez IFAC, model poziomów dojrzałości rachunków kosztów[18]. Na najwyższym (dwunastym) jego poziomie – symulacje – brak jest wprost nazwanej odmiany rachunku kosztów. Uwzględnia się tu różne techniki o dowolnym sposobie realizacji i złożoności. Zasadnym działaniem jest zatem skoncentrowanie rozważań na poziomie jedenastym, w którym istotnego znaczenia nabiera wskazana uprzednio koncepcja zasobowo-procesowego rachunku kosztów ZPRK (Resource and Process Consumption Accounting – RPCA). Co więcej, celowe jest zidentyfikowanie pożądanych zarządczych atrybutów dojrzałego rachunku kosztów na podstawie analizy ZPRK. Zaprezentowany poniżej zbiór atrybutów stanowi podstawę dojrzałego rachunku kosztów, integrującego rozwiązania bilansowe z zarządczymi i cechującego się jednocześnie: relewancją, przejrzystością kosztów, elastycznością, wsparciem dla zaawansowanych rozwiązań oraz odpowiednią integracją z rachunkowością zarządczą[19]. Eliminuje niedostatki tradycyjnego

---

[18] *Evaluating the Costing Journey: A Costing Levels Continuum Maturity Model*, IFAC. July 2009, s. 8–19; T.M. Zieliński, *op. cit.*, s. 41.

[19] Szerzej w: C. Stenzel, J. Stenzel, *From Cost to Performance Management*, John Wiley & Sons, Inc., 2003.

rachunku kosztów i jednocześnie czerpie wiodące wzorce z nowoczesnego systemu zarządzania kosztami. Do najistotniejszych aspektów należy zatem zaliczyć[20]:

- kalkulowanie kosztu wytworzenia produktów pracy na podstawie zarządczych regulacji bilansowych (UoR, MSR 2, KSR nr 13),
- wycenę kosztów klientów (segmentów klientów) oraz alternatywnych obiektów kosztowych,
- przedstawienie kosztów w perspektywie zasobowej (w tym możliwość wyodrębniania kosztów niewykorzystanych zasobów),
- prezentację kosztów w perspektywie procesowej (działań),
- uwzględnienie koncepcji rachunku marż pokrycia (wielostopniowego i wieloblokowego rachunku kosztów zmiennych), w tym podział kosztów na zmienne i stałe,
- wdrożenie rachunkowości odpowiedzialności,
- ustrukturyzowanie szeroko pojętych pośrednich kosztów, w tym kosztów sprzedaży (marketingowych i logistycznych),
- wiarygodne rozliczanie kosztów działalności pomocniczej w ramach działalności wspierającej,
- identyfikację czynników kosztotwórczych „od ogółu do szczegółu" i analogicznie – „od szczegółu do ogółu",
- ujęcie kosztów w perspektywie *ex post* oraz *ex ante* (podstawa dla budżetowania kosztów).

Kluczowym działaniem jest zatem generowanie przez dojrzały rachunek kosztów użytecznych informacji o kosztach w wielu wymiarach i przekrojach jednocześnie dla użytkowników zewnętrznych oraz wewnętrznych. Wsparciem dla polskich przedsiębiorstw w realizacji tego przedsięwzięcia jest unikalna zintegrowana platforma zarządczo-controllingowa Doctor Coster, której architektura ugruntowana jest na rozpoznanych, pożądanych aspektach zarządczych.

Przytaczany model biznesowy według A. Osterwaldera i Y. Pingneura, czyli Business Model Canvas (BMC), oraz zasobowo-procesowy rachunek kosztów (ZPRK) mają związki, które można zauważyć w kontekście analizy, projektowania i zarządzania modelem biznesowym przedsiębiorstwa. Poniżej przedstawiono główne punkty styku obu rozwiązań:

1. Zarządzanie zasobami. ZPRK koncentruje się na wielowymiarowej identyfikacji, alokacji i wykorzystaniu zasobów przedsiębiorstwa w sposób efektywny. BMC pomaga z kolei zrozumieć przedsiębiorstwu, jak wykorzystać różne zasoby do tworzenia i dostarczania wartości dla klientów.

---

[20] Por. K. Kochański, *Zarządcze aspekty sprawozdawczego rachunku kosztów*, [w:] *Rachunkowość jako źródło informacji na potrzeby zarządzania wartością dla interesariuszy*, red. W. Skoczylas, K. Kochański, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2019, s. 126–137.

2. Zarządzanie kosztami procesów. ZPRK zajmuje się analizą kosztów związanych z poszczególnymi procesami i wyszczególnionymi działaniami w przedsiębiorstwie. BMC może ułatwić identyfikację i zrozumienie tych procesów, co zapewnia lepsze zrozumienie ich wpływu na model biznesowy oraz kosztów z nimi związanych.
3. Optymalizacja kosztów. ZPRK pomaga przedsiębiorstwu w identyfikacji obszarów, w których można zoptymalizować koszty i poprawić efektywność działania. BMC umożliwia natomiast identyfikację i analizę różnych składników modelu biznesowego, co może prowadzić do rozpoznania możliwości optymalizacji kosztów i doskonalenia procesów.
4. Planowanie finansowe. BMC może być używany do projektowania modelu biznesowego i planowania strategii rozwoju przedsiębiorstwa. ZPRK może wspierać ten proces przez dostarczanie użytecznych informacji na temat kosztów i rentowności poszczególnych działań, co umożliwia lepsze planowanie finansowe i alokację zasobów.
5. Podejście oparte na wartości. Zarówno BMC, jak i ZPRK promują podejście oparte na wartościach, co oznacza skupienie się na dostarczaniu wartości dla klientów i interesariuszy. ZPRK może pomóc przedsiębiorstwu zrozumieć, jakie koszty są związane z dostarczaniem tej wartości, podczas gdy BMC może pomóc w identyfikacji, jakie elementy modelu biznesowego generują najwięcej wartości dla klientów.
6. Doskonalenie procesów biznesowych. BMC może być wykorzystywany do identyfikacji obszarów do usprawnienia w modelu biznesowym, a ZPRK może wspierać ten proces przez analizę kosztów i efektywności poszczególnych procesów. Integracja tych podejść może pomóc organizacjom w doskonaleniu swoich procesów biznesowych i poprawie wydajności.
7. Zarządzanie zmianą – jest istotnym elementem zarówno ZPRK, jak i BMC. BMC może pomóc w identyfikacji i zaprojektowaniu nowych procesów biznesowych lub zmiany istniejących, co może wpłynąć na koszty i efektywność organizacji, a ZPRK może wesprzeć monitorowanie tych zmian i ocenę ich wpływu na koszty i rentowność przedsiębiorstwa.
8. Raportowanie i analiza kosztów. ZPRK dostarcza przedsiębiorstwu narzędzi do raportowania i analizy kosztów, natomiast BMC pozwala na identyfikację różnych składników kosztów w całym modelu biznesowym. Integracja tych podejść może prowadzić do lepszego raportowania i analizy kosztów w kontekście modelu biznesowego.

Podsumowując, mimo że BMC i ZPRK to odmienne koncepcje, to mają wiele punktów wspólnych, które mogą być wykorzystane do poprawy zarządzania kosztami oraz rentownością, a także generowania wartości dla interesariuszy. Integracja tych

dwóch podejść może przyczynić się do efektywniejszego strategicznego zarządzania zrównoważonego.

Istotny jest także fakt, że integracja obu omówionych podejść może zapewnić odpowiedni efekt synergii z koncepcją ESG w następujących kwestiach:

1. Zrównoważonego modelu biznesowego. BMC i ZPRK umożliwiają przedsiębiorstwu zidentyfikowanie różnych elementów ich modelu biznesowego, takich jak propozycje wartości, kanały dystrybucji, segmenty klientów itp. Koncepcja ESG umożliwia uwzględnienie kwestii zrównoważonego rozwoju w projektowaniu i analizie modelu biznesowego, co prowadzi do bardziej zrównoważonego podejścia do działalności organizacji.
2. Społecznej odpowiedzialności biznesu. BMC i ZPRK mogą pomóc przedsiębiorstwu zidentyfikować sposoby, w jakie mogą integrować społeczną odpowiedzialność biznesu (CSR) w swój model biznesowy przez dostarczanie wartości społecznej i ochronę środowiska. Koncepcja ESG dostarcza ramy do oceny i monitorowania skutków społecznych i środowiskowych działań organizacji, co pozwala na lepsze zarządzanie zrównoważone.
3. Zarządzania ryzykiem. Integracja koncepcji ESG z BMC i ZPRK pozwala na uwzględnienie kwestii związanych z ryzykiem środowiskowym, społecznym i zarządczym w analizie modelu biznesowego. Dzięki temu przedsiębiorstwo może identyfikować i zarządzać ryzykiem związanym z kwestiami ESG, co wpływa na długoterminową rentowność i reputację.
4. Innowacji zrównoważonych. BMC i ZPRK mogą być wykorzystywane do identyfikacji możliwości innowacji zrównoważonych w modelu biznesowym, takich jak ekologiczne produkty lub procesy produkcyjne. Koncepcja ESG dostarcza ramy do oceny i monitorowania wpływu innowacji na aspekty środowiskowe, społeczne i zarządcze, co pomaga w ich skutecznej implementacji.
5. Raportowania zrównoważonego. BMC i ZPRK mogą być używane do projektowania struktury raportowania zrównoważonego, uwzględniającego kwestie ESG w tworzonych raportach. Integracja koncepcji ESG pozwala przedsiębiorstwu na dostarczanie spójnych i wiarygodnych informacji na temat swoich działań związanych ze zrównoważonym rozwojem.

Podsumowując, integracja BMC i ZPRK z koncepcją ESG może przyczynić się do efektywnego strategicznego zarządzania zrównoważonym rozwojem przedsiębiorstwa przez uwzględnienie kwestii społecznych, środowiskowych i zarządczych w analizie, projektowaniu i monitorowaniu modelu biznesowego.

Co więcej, przedstawiany dojrzały zasobowo-procesowy rachunek kosztów (ZPRK) oraz omawiany w rozdziale drugim Circular Business Model Value Dimension Canvas (CBM) to rozwiązania wzajemnie powiązane w kontekście zarządzania przedsiębiorstwem, zwłaszcza w przedsiębiorstwach dążących do zrównoważonego

rozwoju i gospodarki o obiegu zamkniętym. Poniżej przedstawiono główne relacje między nimi:

1. Optymalizacja zasobów i procesów. ZPRK koncentruje się na wielowymiarowej analizie kosztów związanych z wykorzystaniem zasobów i procesów w przedsiębiorstwie. Wspiera w identyfikacji obszarów, gdzie można zoptymalizować koszty przez lepsze zarządzanie zasobami. CBM promuje efektywne wykorzystanie zasobów przez zamknięte cykle materiałów i energii, minimalizację odpadów oraz zwiększenie trwałości produktów. Co więcej, optymalizacja procesów jest kluczowa dla realizacji modeli cyrkularnych.
2. Redukcja odpadów i zwiększenie efektywności. ZPRK zapewnia monitorowanie kosztów związanych z odpadami i nieefektywnością w procesach produkcyjnych, co może prowadzić do wdrażania działań mających na celu redukcję odpadów. CBM zakłada projektowanie procesów biznesowych w sposób, który minimalizuje odpady i maksymalizuje ponowne wykorzystanie surowców. Informacje uzyskane z ZPRK mogą wspierać te cele przez wskazanie obszarów o największym potencjale do redukcji odpadów.
3. Sustainable Value Creation (tworzenie zrównoważonej wartości). ZPRK pomaga zidentyfikować i kontrolować koszty, które mogą wpływać na zrównoważoną wartość, takie jak koszty surowców, koszty energii oraz koszty związane z emisjami i odpadami. CBM koncentruje się na tworzeniu wartości w sposób zrównoważony, uwzględniając aspekty ekonomiczne, środowiskowe i społeczne. Dane z ZPRK mogą wspierać ocenę, jak dobrze przedsiębiorstwo realizuje te cele przez analizę kosztów i korzyści związanych z inicjatywami zrównoważonego rozwoju.
4. Decyzje inwestycyjne i strategiczne. ZPRK dostarcza dokładnych informacji o kosztach i efektywności różnych procesów, co jest kluczowe dla podejmowania świadomych decyzji inwestycyjnych i strategicznych. CBM wykorzystuje te informacje do projektowania i wdrażania modeli biznesowych opartych na cyrkularności. Na przykład inwestycje w technologie recyklingu lub odnawialnych źródeł energii mogą być lepiej oceniane pod kątem opłacalności dzięki danym z ZPRK.
5. Pomiar i raportowanie zrównoważonego rozwoju. ZPRK umożliwia szczegółowy pomiar kosztów związanych z inicjatywami zrównoważonego rozwoju, co może być użyteczne do raportowania wyników i postępów. CBM potrzebuje takich danych do oceny efektywności działań związanych z gospodarką o obiegu zamkniętym oraz do komunikacji z interesariuszami na temat osiągniętych celów zrównoważonego rozwoju.

ZPRK i CBM mogą wzajemnie się wspierać, dostarczając użytecznych informacji niezbędnych do zarządzania kosztami, optymalizacji zasobów i procesów, a także realizacji celów zrównoważonego rozwoju i wdrażania gospodarki o obiegu zamkniętym. Integracja danych i analiz z ZPRK z ramami CBM może pomóc przedsiębiorstwu

bardziej efektywnie i zrównoważenie zarządzać swoimi działalnościami, tworząc jednocześnie wartość ekonomiczną, środowiskową i społeczną.

Zrównoważone zarządzanie strategiczne staje się integralnym elementem współczesnego świata biznesu, gdzie przedsiębiorstwa starają się osiągnąć równowagę między sferami: ekonomicznymi, społecznymi i środowiskowymi. W tym aspekcie przedstawione modele rachunku kosztów odgrywają istotną rolę, dostarczając użytecznych informacji do zarządzania kosztami w sposób zrównoważony. Ich wdrożenie zapewnia rozpoznanie kosztów związanych ze zrównoważonymi praktykami, takimi jak: efektywność energetyczna, recykling czy wsparcie lokalnych społeczności. Ponadto umożliwia podejmowanie bardziej świadomych decyzji strategicznych, dotyczących alokacji zasobów i inwestycji w obszary, które przynoszą zarówno korzyści zarówno ekonomiczne, jak i społeczne oraz środowiskowe, oraz osiągnięcie długoterminowych celów strategicznych. W związku z powyższym przedstawione modele rachunku kosztów mają istotne znaczenie dla praktyki zrównoważonego zarządzania strategicznego, dostarczając rozwiązań do rozpoznawania, pomiaru i zarządzania kosztami w sposób zgodny z zasadami zrównoważonego rozwoju, a także raportowania ESG opartego na CSRD i ESRS.

Bibliografia

Ansari S.L., Bell J., *Target Costing The Next Frontier in Strategic Cost Management*, Irwin Professional Pub., 1997.

CIMA Official Terminology 2005 Edition, The Chartered Institute of Management Accountants, Elsevier, 2005.

Cokins G., Pohlen T., Klammer T., *Supply Chain Costing and Performance Management*, Wiley, 2021.

Cooper R., *Target Costing and Value Engineering*, Taylor & Francis, 2017.

Cost Management in Supply Chains, Hrsg. M. Goldbach, S. Seuring, Physica-Verlag HD, 2013.

Cypryjański J., *Metodyczne podstawy ekonomicznej oceny inwestycji informatycznych przedsiębiorstw*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2007.

Czaja-Cieszyńska H., Kochański K., *Reporting for sustainable development in Poland – the analysis of the actual state of affairs and the proposed directions of changes*, SHS Web of Conferences 57, 01006, 2018.

Dale B.G., Plunkett J.J., *Quality Costing*, Springer US, 2012.

Dhillon B.S., *Life Cycle Costing: Techniques, Models and Applications*, Routledge, London 1989.

Evaluating the Costing Journey: A Costing Levels Continuum Maturity Model, IFAC, July 2009.

International Good Practice Guidance, Evaluating and Improving Costing in Organizations, IFAC, 2009.

Kochański K., *Zarządcze aspekty sprawozdawczego rachunku kosztów*, [w:] *Rachunkowość jako źródło informacji na potrzeby zarządzania wartością dla interesariuszy*, red. W. Skoczylas, K. Kochański, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2019, 126–137.

Krajowy Standard Rachunkowości nr 13 „Koszt wytworzenia jako podstawa wyceny produktów". Załącznik do uchwały nr 6/2019 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 16 kwietnia 2019 r.

Life Cycle Costing, red. S.S. Muthu, Springer Nature Switzerland, 2023.

Międzynarodowy Standard Rachunkowości 2. Zapasy, Dz.Urz. UE z 29.11.2008.

Mikulska T., *Informacyjne potrzeby zarządzania przedsiębiorstwem*, [w:] *Informacyjna funkcja rachunkowości w gospodarce współczesnej*, red. A. Dyhdalewicz, G. Klamecka-Roszkowska, J. Sikorski, Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok 2008.

Niesing R., *Life Cycle Costing. Advantages, Disadvantages and Criticism of this Procedure*, GRIN Verlag, 2008.

Nita B., *Rachunkowość w zarządzaniu strategicznym przedsiębiorstwem*, Wolters Kluwer, Kraków 2008.

Principles of Quality Costs: Financial Measures for Strategic Implementation of Quality Management, red. D.C. Wood, wyd. 4, ASQ Quality Press, 2013.

Saxena V.K., *Strategic Cost Management and Performance Evaluation*, Sultan Chand & Sons, 2019.

Shank J.K., Govindarajan V., *Strategic Cost Management, The New Tool for Competitive Advantage*, Free Press, 1993.

Stenzel C., Stenzel J., *From Cost to Performance Management*, John Wiley & Sons, Inc., 2003.

Strategiczna rachunkowość zarządcza, red. E. Nowak, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2008.

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. 2024, poz. 619.

Vedder H., *The Target Costing Approach*, GRIN Verlag, 2008.

White L.R., Clinton B.D., *The Conceptual Framework for Managerial Costing*, IMA, 2014.

Wytyczne dotyczące sprawozdawczości w zakresie informacji niefinansowych (metodyka sprawozdawczości niefinansowej), 2017, Dz.Urz. UE (2017/C 215/01).

Zieliński T.M., *Zasobowo-procesowy rachunek kosztów*, Akademia Controllingu, Poznań 2017.

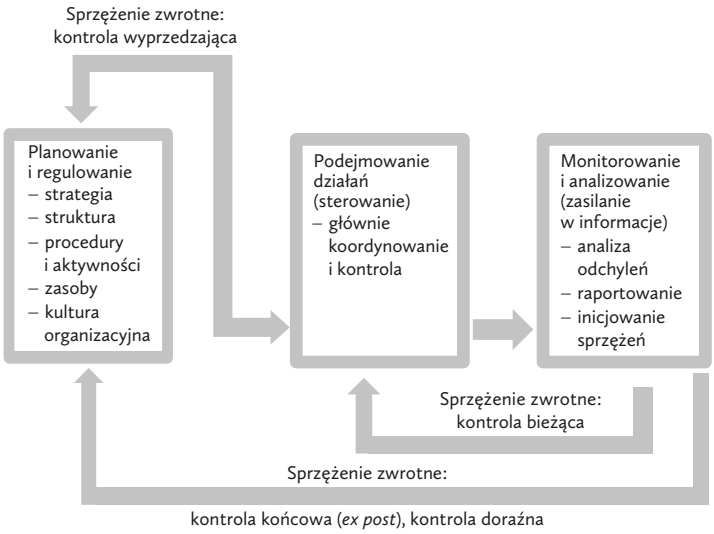
Rozdział 5

Pomiar dokonań z elementami zrównoważonego rozwoju

5.1. Istota i przedmiot pomiaru w mechanizmie kontroli zarządczej

Kontrola zarządcza to proces, dzięki któremu menadżerowie zapewniają, że zasoby są pozyskiwane oraz wykorzystywane skutecznie i efektywnie w osiąganiu celów organizacji[1]. Ogólny schemat procesu kontroli zarządczej przedstawiono na schemacie 5.1.

Schemat 5.1. Ogólny schemat procesu kontroli zarządczej



Źródło: A. Niemiec, *Kluczowe mierniki dokonań (KPI) w zarządzaniu organizacją na gruncie teorii równowagi funkcjonalnej*, CeDeWu, Warszawa 2019.

[1] R. Anthony, *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*, Harvard Business Press, Harvard 1965, s. 17, 27.

Mechanizm kontroli zarządczej stanowi kluczowy element zarządzania organizacjami, obejmujący różne działania związane z monitorowaniem, oceną i zapewnieniem zgodności rzeczywistych działań z założonymi planami i celami. W praktyce (podejście funkcjonalne) idea kontroli koncentruje się na identyfikacji odchyleń od planowanych wielkości lub standardów. M. Jaroszyński opisuje kontrolę jako sprawdzanie stanu faktycznego[2], podczas gdy J. Starościak dodaje, że kontrola polega na porównywaniu rzeczywistości z zamierzeniami oraz sygnalizowaniu nieprawidłowości[3]. W tym kontekście kontrola to proces polegający na ustaleniu stanu faktycznego i porównaniu go ze stanem wymaganym oraz dokonanie jego oceny[4]. Sama analiza odchyleń jednak nie wystarczy. Potrzebny jest też systemem zarządzania, który wyznacza cele i mierzy postęp w ich realizacji. Po zidentyfikowaniu zaistniałych odchyleń natomiast muszą zostać określone działania wspierające realizację celów.

Kontrola może być podzielona na perspektywiczną, bieżącą i następczą[5]:

- kontrola perspektywiczna poprzedza realizację procesów i służy korygowaniu planów[6],
- kontrola bieżąca monitoruje postępy realizacji planów i pełni funkcję regulacyjną[7],
- kontrola następcza ocenia cele z punktu widzenia osiągniętych wyników i służy korekcie planów na etapie planowania i organizowania[8].

W zarządzaniu kryzysowym wyodrębnia się kontrolę incydentalną, której celem jest ocena wyników po wdrożeniu zmian. Kontrola ta obejmuje diagnozę sytuacji, dobór środków realizacji oraz kontrolę efektów, co jest kluczowe w zarządzaniu zmianą[9].

---

[2] M. Jaroszyński, M. Zimmermann, W. Brzeziński, *Polskie prawo administracyjne. Część ogólna*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1956.

[3] J. Starościak, *Metoda porównawcza w nauce prawa administracyjnego*, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny, 2, 1973.

[4] A. Piaszczyk, *Audyt a kontrola: porównanie*, Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, 333, 2017, s. 153.

[5] H. Buk, *Nowoczesne zarządzanie finansami. Planowanie i kontrola*, C.H. Beck, Warszawa 2006.

[6] A. Niemiec, *Kluczowe mierniki dokonań (KPI) w zarządzaniu organizacją na gruncie teorii równowagi funkcjonalnej*, CeDeWu, Warszawa 2019; K. Krzakiewicz, S. Cyfert, *Podstawy zarządzania organizacjami*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2020.

[7] *Marketing. Koncepcja skutecznych działań*, red. L. Garbarski, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2011.

[8] H. Buk, *op. cit.*

[9] A. Zakrzewska-Bielawska, *Zarządzanie w kryzysie*, [w:] *Zarządzanie ryzykiem operacyjnym*, red. I. Staniec, J. Zawiła-Niedźwiecki, C.H. Beck, Warszawa 2008, s. 85.

Współczesne przedsiębiorstwa stosują różne systemy kontroli zarządczej, które tworzą pakiet systemów kontrolnych. Elementem wspólnym jest monitorowanie wartości miar ilościowych oraz identyfikacja odchyleń od pożądanego punktu końcowego[10]. W ramach tych systemów kluczowym elementem jest sam pomiar dokonań przedsiębiorstwa w realizacji wyznaczonych celów strategicznych.

Pomiar dokonań pracowników, zespołów, jednostek i całych podmiotów w realizacji celów przedsiębiorstwa to temat złożony, wieloaspektowy i ciągle ewoluujący zarówno w naukach o zarządzaniu i jakości, jak i w ekonomii i finansach. Kluczową kwestią w rozważaniach nad istotą dokonań jest przechodzenie od tradycyjnych, finansowych wskaźników do bardziej zróżnicowanych, obejmujących zarówno aspekty finansowe, jak i niematerialne. Współczesne podejście do pomiaru dokonań podkreśla znaczenie wielowymiarowego ukierunkowania na cele, które obejmują nie tylko wyniki finansowe, ale też zasoby, procesy i zdolności, mające kluczowe znaczenie dla zrównoważonego rozwoju organizacji.

Zakres pomiaru dokonań jest różnorodny i zależy od obszaru, w jakim jest używane. W nurcie klasycznym R.N. Anthony podał ogólny i dobrze sprecyzowany zakres dokonań, łącząc go z dwoma komponentami: skutecznością i efektywnością[11]. Efektywność odnosi się tu do dokonań w kategoriach nakładów i efektów, dzięki czemu uzyskana większa wartość wynikowa przy danej wielkości nakładów oznacza większą efektywność. Uważa się, że mierzy ona wyniki – jakościowe i ilościowe – osiągnięte z poniesionych nakładów. Podejście to zapoczątkowało pierwszy i podstawowy nurt w pomiarze dokonań, które koncentrują się na zasobach i ich transformacji[12].

Skuteczność odnosi się do dokonań w zależności od stopnia realizacji zaplanowanych celów[13]. Przyjmuje się, że skuteczność mierzy także stopień, w jakim działanie osiąga swój cel. Rozumienie dokonań przez pryzmat skuteczności zapoczątkowało drugie podejście, koncentrujące się na osiąganiu rezultatów w perspektywie długofalowej.

W tabeli 5.1 przedstawiono przykładowe kategorie ekonomiczne, w odniesieniu do których następuje pomiar[14].

---

[10] T. Samsonowa, P. Buxmann, W. Gerteis, *Defining KPI sets for industrial research organizations – a performance measurement approach*, International Journal of Innovation Management, 13, 2, 2009, s. 157–176.

[11] R. Anthony, *op. cit.*, s. 17.

[12] *Ibidem*, s. 27.

[13] *Ibidem*, s. 27–28.

[14] Pojęcia te znacząco wykraczają poza problemy efektywności czy wyniki podmiotu. Autorzy przyjęli więc jednolicie, że pomiar i zarządzanie efektywnością odnosi się do klasycznych systemów tego typu, jakie funkcjonowały w latach 70. XX wieku i koncentrowały się na triadzie: koszt – jakość – czas. Pomiar i zarządzanie dokonaniami jest bardziej złożone i stanowi kompleksowe podejście do pomiaru.

Tabela 5.1. Przykładowe kategorie ekonomiczne, w odniesieniu do których mierzy się dokonania organizacji

Przykładowi autorzy	Data publikacji	Dominująca kategoria ekonomiczna	Opis kategorii
1	2	3	4
Podejścia koncentrujące się na zasobach i ich transformacji			
Anthony	1965	Efektywność	Odnosi się do stopnia, w jakim działania przedsiębiorstwa są realizowane z optymalnym wykorzystaniem zasobów
Neely	1996		
Wunderlin	1999		
Krause	2005	Kompetencje organizacyjne, potencjał strategiczny	Miara zdolności przedsiębiorstwa do osiągnięcia długoterminowych celów, oparta na rodzaju i zakresie dostępnych zasobów
Jacot	1990	Trafność alokacji zasobów	Trafność odnosi się do adekwatności zasobów w stosunku do wyznaczonych celów przedsiębiorstwa, co może być interpretowane jako zgodność działań przedsiębiorstwa z jego strategicznymi i operacyjnymi celami
Folan i Browne	2005	Komunikacja	Wskazuje na ważność porozumiewania się i przekazywania kluczowych informacji w zarządzaniu dokonaniami
Niemiec	2019, 2023		
Schein	1970	Działania indywidualne i grupowe	Akcentuje rolę komunikacji, elastyczności, kreatywności i zaangażowania psychologicznego jako wyróżników *performance*, podkreślając ich znaczenie w działaniach indywidualnych i grupowych
EFQM	2003		
Podejście koncentrujące się na osiąganiu określonych celów/rezultatów			
Georgopoulos i Tannenbaum	1957	Skuteczność	Miara określająca wyznaczone cele strategiczne i operacyjne osiągnięte przez przedsiębiorstwo
Anthony	1965		
Otley	1999		
Hoffmann	1999		
Fisher i Gowan	1983	Sukces finansowy	Określa dokonania ekonomiczne firmy jako wielkość przyszłych przepływów pieniężnych, wskazując na sukces finansowy
Epstein i Manzoni	1998		
Rolstadås	1998	Kondycja ekonomiczna podmiotu	Złożone kryterium współzależności między różnymi aspektami działalności przedsiębiorstwa, takimi jak skuteczność, efektywność, jakość i innowacyjność, które wpływają na ogólną kondycję podmiotu
Grüning	2002		

1	2	3	4
Andersen	2002	Innowacyjność	Znaczenie zdolności przedsiębiorstwa do innowacji jako kluczowego czynnika wpływającego na dokonania w dłuższej perspektywie
Wettstein	2002	Zadowolenie interesariuszy	Stopień, w jakim przedsiębiorstwo spełnia oczekiwania i potrzeby swoich interesariuszy, mierzony ich zadowoleniem

Źródło: opracowanie własne na podstawie: A. Niemiec, *Kluczowe mierniki dokonań (KPI) w zarządzaniu organizacją na gruncie teorii równowagi funkcjonalnej*, CeDeWu, Warszawa 2019; W. Skoczylas, *Teoretyczne podstawy pomiaru dokonań*, [w:] *System pomiaru dokonań w przedsiębiorstwach*, red. A. Niemiec, CeDeWu, Warszawa 2016, s. 29–55.

Spojrzenie z jednej strony na problem zasobów i ich transformacji, a z drugiej na finalne rezultaty zarządzania powoduje, że przez wielu teoretyków i praktyków pomiar i zarządzanie dokonaniami wiąże się z pomiarem i zarządzaniem efektywnością lub wynikami.

5.2. Organizacja pomiaru dokonań w przedsiębiorstwie

Pomiar dokonań może być prowadzony na potrzeby samych pracowników oraz w odniesieniu do biznesu. Kluczowymi miernikami w odniesieniu do pracowników są mierniki celu i kluczowych wyników (Objective & Key Result – OKR), w odniesieniu do biznesu są to natomiast kluczowe mierniki dokonań (kluczowe wskaźniki efektywności, Key Performance Indicators – KPI). Tabela 5.2 zawiera porównanie mierników w obu układach odniesienia.

Tabela 5.2. Porównanie mierników OKR (w odniesieniu do pracowników) oraz KPI (w odniesieniu do samego biznesu)

Kategoria	**Mierniki celu i kluczowych wyników (Objective & Key Result – OKR)**	**Kluczowe mierniki dokonań (kluczowe wskaźniki efektywności, Key Performance Indicators – KPI)**
1	2	3
Definicja	Deklaracja pracownika: „Osiągnę (Cel) mierzony przez (Kluczowe Wyniki)”	Kluczowy miernik dokonań to nośnik informacji służący do kwantyfikacji i komunikacji dokonań oraz identyfikujący i wskazujący priorytetowe procesy, działania i wartości motywujące pracowników do skutecznej realizacji strategii

1	2	3
Odniesienie strategiczne	Zaangażowanie i deklaracje pracowników bazujące na podstawach strategicznych	Związane z wiązką celów strategicznych podmiotu
Uruchomienie mechanizmu kontroli zarządczej	W trakcie realizowanych działań przez pracownika	W sytuacji wystąpienia odchylenia od wielkości docelowej miernika
Długość cyklu życia	Stosowane w okresie czasu proporcjonalnym do zaangażowania i deklaracji pracownika (długo- i krótkoterminowe)	Stosowane w długim okresie czasu
Sposób pomiaru	W ramach kwartalnej oceny pracowniczej w procesie rozmowy – informacja zwrotna – uznanie dla pracownika (Conversation – Feedback – Recognition – CFRs). Może być realizowana również w formule oceny 180° lub 360°	Pomiar sformalizowany, zgodny z przyjętą formułą i metodyką, obejmującą m.in. sposób zbierania danych, osoby odpowiedzialne za zbieranie danych i pomiar, częstotliwość pomiaru, adresatów (właścicieli miernika), powiązanie z konkretnym celem lub celami w zadanym obszarze działań
Sposób ewaluacji samego sposobu pomiaru dokonań	Bieżąca informacja zwrotna od pracowników	Najczęściej podsumowania okresowe – przeważnie roczne
Powiązanie z systemem motywacyjnym	Niepowiązany bezpośrednio z systemem motywacyjnym. Kompensacja jest uznaniowa i bazuje na względnej poprawie dokonań pracowniczych	Bywa powiązany bezpośrednio i pośrednio z systemem motywacyjnym. Kompensacja może wynikać bezpośrednio ze wskazań miernika, ale może również być obliczana uznaniowo i wówczas bazuje na względnej poprawie dokonań
Narzędzia zarządcze zwierzchnika	Coaching. Przywództwo służebne lub partycypacyjne	Wybrany styl przywódczy
Zogniskowanie	Na procesie zdobywania kompetencji, realizacji celów osobistych i zawodowych	Na wynikach przedsiębiorstwa
Co uwidacznia miernik	Silne strony pracownika	Słabe strony pracownika

Źródło: opracowanie własne na podstawie: J. Doerr, *Measure What Matters: The Simple Idea That Drives 10x Growth*, Penguin, London 2018; W. Skoczylas, A. Niemiec, *Leksykon mierników dokonań*, CeDeWu, Warszawa 2016.

Mierniki celu i kluczowych wyników są nie tylko miernikiem, ale i deklaracją samego pracownika, sprowadzającą się do stwierdzenia: „Osiągnę cel mierzony przez kluczowe wyniki". Jest więc nie tylko „targetem" narzuconym przez przełożonych, ale formą afirmacji. Afirmacja ta polega zazwyczaj na powtarzaniu tego typu

pozytywnych twierdzeń na temat własnej osoby, co ma prowadzić do identyfikacji z ich treścią. Afirmacja wykorzystuje mechanizm autosugestii w celu wzmacniania poczucia akceptacji u osoby ją stosującej. Autosugestia jest opisywana jako zbiór określonych procedur, samodzielnie stosowanych w celu poprawy zdrowia psychicznego, pewności siebie i umiejętności rozwiązywania problemów. Ten proces poznawczy jest uważany za sposób dający ludziom kontrolę nad własnymi stanami poznawczymi i fizycznymi. W kontekście obniżonej samooceny autosugestia może przyczynić się do pozytywnej zmiany, ponieważ polega na powtarzaniu zestawu sugestii, które kierują myśli, uczucia i działania osoby. Instaluje pozytywne myślenie, co może mieć wpływ na kształtowanie się postaw, ocen moralnych i zachowań, poprawiając tym samym jakość życia i wspierając ogólny rozwój przez poprawę poczucia dobrostanu w codziennym życiu[15]. Niestety, jak wskazują badania J.V. Wood, W.Q.E. Perunovic, J.W. Lee, powtarzanie tego typu sentencji u osób z niską samooceną może jeszcze bardziej wzmocnić u nich negatywną samoocenę. Oznacza to, że zastosowanie OKR bez innych procedur autosugestii może być destruktywne[16].

OKR można podzielić na trzy główne kategorie: zaangażowane (*committed*), aspiracyjne (*aspirational*) lub uczące (*learning*). Każda z tych kategorii ma inne zastosowanie i cel w procesie planowania i realizacji strategii[17]:

1. Zaangażowane OKRy są zobowiązaniami. Oczekuje się, że po zakończeniu cyklu, zaangażowane OKRy będą miały pozytywną ocenę. Są to cele, które organizacja, zespół czy osoba zobowiązuje się zrealizować w pełni w określonym czasie, np. osiągnięcie określonego poziomu sprzedaży lub zakończenie projektu do określonego terminu.
2. Aspiracyjne OKRy, czasem nazywane celami długoterminowymi lub wyzwaniami, aby sięgnąć gwiazd (*moonshots*). Są to cele, które wyznaczają drogę do nowych, nieznanych obszarów. Nie oczekuje się, że będą one w pełni zrealizowane w ciągu jednego cyklu OKR. Są to wyzwania, które mają inspirować i motywować zespół do przekraczania granic tego, co jest możliwe. Przykładem może być stworzenie zupełnie nowego produktu lub usługi, które mają potencjał zmienić rynek.
3. Uczące się OKRy są stosowane, gdy najważniejszym wynikiem dla cyklu jest nauczenie się czegoś nowego. Jeśli zespół nie jest pewien, jak najlepiej podjąć dane zadanie lub osiągnąć cel, może ustawić OKR uczący, który odpowiada

---

[15] Z. Kekecs, K. Varga, *Positive suggestion techniques in somatic medicine: A review of the empirical studies*, Interventional Medicine and Applied Science, 5, 3, 2013, s. 101–111.

[16] J.V. Wood, W.Q.E. Perunovic, J.W. Lee, *Positive self-statements: Power for some, peril for others*, Psychological Science, 20, 7, 2009, s. 860–866.

[17] J. Doerr, *Measure What Matters. How Google, Bono, and the Gates Foundation Rock the World with OKRs*, Portfolio/Penguin, New York 2018.

na pytanie: „Co jest najważniejszą rzeczą, której chcemy się nauczyć w ciągu najbliższych 90 dni?". Wyniki mogą następnie informować o zaangażowanym lub aspiracyjnym OKR w następnym cyklu.

Każdy z tych rodzajów OKR ma swoje miejsce i funkcję w strategii organizacji, pomagając w skupieniu uwagi na tym, co najważniejsze, zachęcając do innowacji i nauki oraz, w ostatecznym rozrachunku, przyczyniając się do rozwoju i sukcesu.

Proces okresowej oceny pracowniczej to rozmowy – informacja zwrotna – uznanie dla pracownika (*Conversations – Feedback – Recognition* – CFRs)[18]:

1. Rozmowy (*Conversations*) są to regularne i indywidualne spotkania między menadżerami a ich bezpośrednimi podwładnymi. Ich znaczenie jest fundamentalne. Podczas tych spotkań przełożony przekazuje podwładnemu swoje umiejętności i wiedzę, sugerując sposoby podejścia do różnych problemów. Rozmowa powinna być skoncentrowana na dokonaniach. Celem jest nie tylko nauka, ale także coaching, a menadżer ma tu za zadanie słuchać i wspierać. Spotkania te służą również omówieniu bardziej osobistych kwestii, takich jak zadowolenie z własnych osiągnięć, frustracje czy wątpliwości dotyczące dalszej ścieżki kariery.
2. Informacja zwrotna (*Feedback*) jest opinią opartą na obserwacjach i doświadczeniach, która pozwala zrozumieć, jakie wrażenie wywieramy na innych. Jest kluczowym elementem procesu OKR, umożliwiającym ciągłe doskonalenie. Nowocześni pracownicy oczekują regularnej i dwukierunkowej informacji zwrotnej, która jest bardziej bezpośrednia i częstsza niż tradycyjne okresowe oceny. Informacja zwrotna powinna być konkretna, zarówno pozytywna, jak i negatywna, aby była konstruktywna i skuteczna w prowadzeniu do poprawy.
3. Uznanie (*Recognition*) ma kluczowe znaczenie dla angażowania pracowników i budowania kultury wysokich dokonań. Nowoczesne systemy oceny pracowniczej są oparte na wynikach i ocenie 360°, co oznacza, że każdy może docenić osiągnięcia każdego, niezależnie od pozycji czy działu. Uznanie powinno być związane z celami i strategiami firmy, częste i osiągalne, podkreślając zarówno większe sukcesy, jak i mniejsze osiągnięcia.

Proces CFR jest amerykańską wersją procesu *catchball* znanego z Hoshin Kanri[19]. Wymaga jednak od menadżerów, aby stali się nauczycielami, coachami i mentorami, realizującymi służebny bądź partycypacyjny styl przywództwa. Ten proces podkreśla znaczenie budowania relacji, ciągłego uczenia się i wzajemnego wsparcia w organizacji, co prowadzi do lepszego zrozumienia i realizacji zarówno indywidualnych, jak i organizacyjnych celów.

---

[18] *Ibidem*.

[19] A. Niemiec, A. Sierpińska-Sawicz, *Metody monitorowania makro- i mikrootoczenia przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2024, https://doi.org/10.18559/978-83-8211-225-2, s. 140–145.

Odmienną koncepcję pomiaru stanowią kluczowe mierniki dokonań (kluczowe wskaźniki efektywności, Key Performance Indicators – KPI). Jest to zasadnicze narzędzie używane w zarządzaniu przedsiębiorstwem, mające na celu mierzenie stopnia realizacji celów strategicznych i operacyjnych. Służą one jako wskaźniki pozwalające na ocenę efektywności działań w różnych obszarach działalności organizacji, od finansów po HR, marketing, produkcję i inne. Są to nośniki informacji, które kwantyfikują i komunikują dokonania, identyfikują priorytetowe procesy, działania oraz wartości motywujące pracowników do skutecznej realizacji strategii przedsiębiorstwa[20].

Kluczowe mierniki dokonań służą jako fundament dla systemu kontroli zarządczej, umożliwiając monitorowanie postępów oraz identyfikowanie obszarów wymagających poprawy lub interwencji. Stanowią most między strategicznymi celami organizacji a codziennymi operacjami, pomagając w przekładaniu wizji i strategii na konkretne działania i rezultaty. Mechanizm kontroli zarządczej uruchamiany jest w sytuacji wystąpienia odchylenia od wartości docelowej wskaźnika. Mechanizm ten pozwala na wczesne wykrywanie problemów i wprowadzanie niezbędnych korekt w działaniach organizacji, zanim problemy te przerodzą się w poważniejsze kryzysy[21].

KPI są ściśle powiązane z celami strategicznymi organizacji, umożliwiając ocenę postępów w ich realizacji. Właściwie dobrane wskaźniki odzwierciedlają kluczowe obszary działalności firmy i są zorientowane na wyniki, które organizacja chce osiągnąć w dłuższej perspektywie. Dlatego KPI są stosowane w długim okresie, co umożliwia obserwowanie trendów i zmian w działalności przedsiębiorstwa oraz efektywności wprowadzanych działań korygujących. Ocena efektywności pomiaru KPI odbywa się przez podsumowania okresowe, najczęściej roczne, co umożliwia dostosowanie procesu pomiaru do ewoluujących potrzeb i warunków działalności organizacji[22].

Pomiar KPI jest sformalizowany i odbywa się zgodnie z przyjętą metodyką, która obejmuje między innymi sposób liczenia miernika, sposób zbierania danych, identyfikowanie osoby odpowiedzialnej za pomiar oraz częstotliwość tego procesu. Zapewnia to wiarygodność i spójność w ocenie postępów organizacji[23].

KPI mogą również być bezpośrednio lub pośrednio zintegrowane z systemem motywacyjnym przedsiębiorstwa. Wyniki osiągane w ramach kluczowych wskaźników mogą stanowić podstawę do ustalania premii i innych form kompensacji,

---

[20] A. Niemiec, *op. cit.*

[21] *Ibidem*.

[22] *Ibidem*.

[23] *Ibidem*.

motywując pracowników do osiągania założonych celów. Efektywne wykorzystanie KPI wymaga odpowiedniego stylu przywódczego, który umożliwi skuteczną komunikację oczekiwań, wsparcie dla pracowników w realizacji celów oraz konstruktywne zarządzanie wyzwaniami. W odróżnieniu od OKR KPI koncentrują się na dokonaniach podmiotu, co sprawia, że są one narzędziem ukierunkowanym na osiąganie strategicznych celów organizacji.

Przez analizę KPI możliwe jest identyfikowanie słabych stron pracowników oraz obszarów działalności przedsiębiorstwa, które wymagają poprawy lub intensywniejszych działań zaradczych. Kluczowe wskaźniki efektywności są zatem niezbędnym elementem zarządzania współczesnym przedsiębiorstwem, umożliwiającym efektywną realizację strategii oraz ciągłe doskonalenie organizacji.

5.3. Charakterystyka systemów pomiaru dokonań

Pomiar dokonań może przybierać bardzo różne formy i zakres. Może wynikać z indywidualnych potrzeb, jak i potrzeby pracowników. Jego celem może być rozwój osobisty, budowanie kompetencji pracowniczych, a w dłuższej perspektywie również organizacyjnych. Pomiar dokonań może też wynikać z realizacji strategii. Realizacja celów stanowi wówczas przedmiot pomiaru. Na tej podstawie można zidentyfikować dwa rodzaje pomiaru dokonań w strategicznej rachunkowości zarządczej:

- pomiar dokonań indukowany indywidualnymi potrzebami informacyjnymi podmiotu lub strategią adaptatywną,
- kompleksowy pomiar dokonań indukowany strategią korporacyjną.

Pomiar dokonań indukowany indywidualnymi potrzebami informacyjnymi podmiotu oznacza, że nie jest on najczęściej pomiarem kompleksowym, ale charakteryzuje kluczowy obszar, proces czy zdarzenia gospodarcze. Realizowanie pomiaru, wynikające z indywidualnych potrzeb informacyjnych podmiotu, może być związane np. z istotnością monitorowanego obszaru czy realizowaną strategią adaptatywną.

Istotność monitorowanego obszaru może dotyczyć kluczowych obszarów, procesów czy zdarzeń gospodarczych, które nie są bezpośrednio powiązane ze strategią. W zakresie zrównoważonego rozwoju takim obszarem może być zarządzanie wiedzą. Jednym z narzędzi wykorzystywanych w tym kontekście są OKR (Objectives and Key Results). Służą one wówczas do budowania kompetencji pracowniczych. Te kompetencje stanowią później fundament budowania kompetencji organizacyjnych. Na obecnym etapie są one jednak przede wszystkim elementem umożliwiającym pracownikom samorealizację, motywując ich do osiągania wyznaczonych celów. OKR odpowiadają na wyższe potrzeby pracownika, stawiając przed nim wyzwania, które są zarówno ambitne, jak i inspirujące.

Pomiar dokonań może wynikać ze strategii adaptatywnej, której kluczowym założeniem jest elastyczne dostosowywanie się do zmieniających się rynków, produktów i innych aspektów działalności. Jak wskazują prace A.D. Chandlera[24], J.A. Cannona[25], K.R. Andrewsa[26], P. Druckera[27] i G.A. Steinera oraz J.B. Minera[28], firma w ramach tego modelu musi być zdolna do szybkiego reagowania na zmiany zewnętrzne oraz modyfikowania swoich strategii i działań w odpowiedzi na te zmiany. Strategia adaptatywna wymaga ciągłej oceny (pierwotnie środowiska zewnętrznego) i dostosowywania do niego działań. Pozwala to firmie na efektywne wykorzystanie swoich zasobów i kompetencji w sposób, który najskuteczniej odpowiada na zmieniające się warunki rynkowe, technologiczne, społeczno-polityczne i ekonomiczne[29]. Podejście to znacząco rozwinęło się wraz z ewolucją koncepcji *agile* oraz rozwojem analityki danych. Rozwinięte systemy *data mining* uwidaczniały szanse rynkowe, które mają niejednokrotnie strategiczne znaczenie dla podmiotu. Sposób mierzenia wyników powinien być wówczas elastyczny i zdolny do dostosowania się do różnorodnych sytuacji, w jakich może znaleźć się przedsiębiorstwo.

Kompleksowy pomiar dokonań indukowany strategią korporacyjną jest drugą formą pomiaru dokonań. Pomiar jest wówczas indukowany kompleksową strategią, obejmującą cztery poziomy pomiaru dokonań:

- całego przedsiębiorstwa,
- operacyjny – poszczególnych jednostek biznesowych (SJB),
- funkcjonalny – poszczególnych centrów odpowiedzialności,
- indywidualnych osiągnięć.

Kompleksowy pomiar dokonań indukowany strategią korporacyjną, obejmujący poziom całego przedsiębiorstwa, jest najbardziej ogólnym i całościowym pomiarem w przedsiębiorstwie. Strategia na poziomie przedsiębiorstwa kształtowana jest przez naczelne kierownictwo, które nadzoruje działania organizacji zajmującej się więcej niż jednym rodzajem działalności gospodarczej. Dotyczy ona działań podejmowanych przez organizację jako całość i takich, które powinna objąć, oraz dąży do określenia roli, jaką odgrywa i jaką powinien odgrywać każdy z poszczególnych rodzajów

---

[24] A.D. Chandler Jr., *Strategy and Structure: Chapters in the History of the Industrial Enterprise*, MIT Press, Cambridge 1962.

[25] J.A. Cannon, *Business Strategy and Policy*, Harcourt, Brace & World, New York 1968.

[26] K.R. Andrews, *The Concept of Corporate Strategy*, Irwin, Homewood 1951.

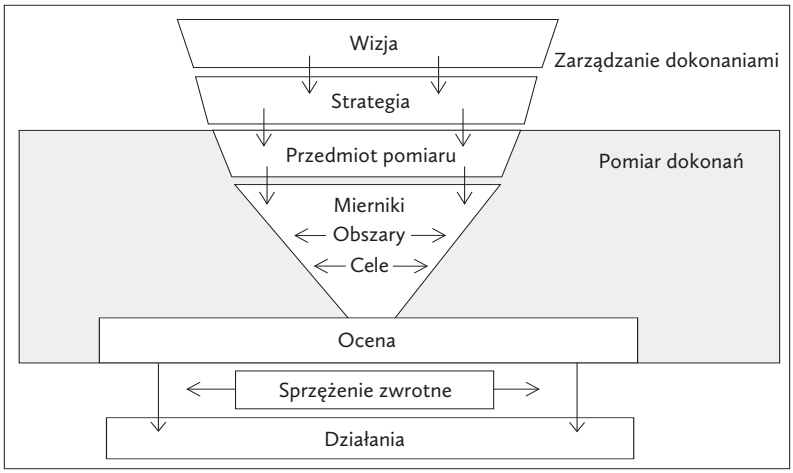
[27] P. Drucker, *Management: Tasks, Responsibilities, Practices*, Harper & Row, New York 1974.

[28] G.A. Steiner, J.B. Miner, *Management Policy and Strategy: Text, Readings, and Cases*, Macmillan, New York 1977.

[29] A. Niemiec, A. Sierpińska-Sawicz, *op. cit.*

działalności[30]. Pomiar dokonań jest wówczas bezpośrednio związany z założeniami strategicznymi całej organizacji. W tym podejściu punktem wyjścia jest strategiczne usytuowanie podmiotu na rynku i związane z tym cele. Pomiar dokonań jest wówczas elementem zarządzania dokonaniami, co przedstawiono na schemacie 5.2.

Schemat 5.2. Fazy zarządzania dokonaniami



Źródło: D. Hilgers, *Performance Management. Leistungserfassung und Leistungssteuerung in Unternehmen und öffentlichen Verwaltungen*, Gabler Edition Wissenschaft, Wiesbaden 2008, s. 49, za: W. Skoczylas, *Teoretyczne podstawy pomiaru dokonań*, [w:] *System pomiaru dokonań w przedsiębiorstwach*, red. A. Niemiec, CeDeWu, Warszawa 2016, s. 20–26.

Wizja organizacji, jak zauważa P. Drucker, jest obrazem przyszłości, do którego dąży, i jest komunikowana przez misję. Misja ta odpowiada na pytania dotyczące działalności, klientów, oferowanych wartości czy perspektyw rozwoju. Strategia zaś jest zdefiniowanym planem działań, obejmującym cele przedsiębiorstwa wraz z zasobami i środkami potrzebnymi do ich realizacji[31].

Pomiar dokonań indukowany strategią to podejście oparte na planowaniu strategicznym. Sprowadza się do ustalenia pewnej formalnej hierarchii celów, identyfikacji sposobów ich osiągnięcia, a następnie stworzenia i zapisania szczegółowych programów i planów, mających kaskadować przyjęte sposoby postępowania zwykle

[30] L. Garbarski, I. Rutkowski, W. Wrzosek, *Marketing. Punkt zwrotny nowoczesnej firmy*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2000, s. 575–576.

[31] P. Drucker, *Praktyka zarządzania*, MT Biznes, Warszawa 2009, s. 83, za: *System pomiaru dokonań w przedsiębiorstwach*, red. A. Niemiec, CeDeWu, Warszawa 2016, s. 20–26.

z przypisanymi celami cząstkowymi i ich miernikami w dół struktury organizacyjnej[32]. Pomiar dokonań jest traktowany jako integralny składnik zarządzania, który metodycznie łączy się z realizacją strategii przez precyzyjne definiowanie celów i oczekiwanych wyników w myśl koncepcji zarządzania przez cele oraz pozwala organizacji skupić zasoby i wysiłki na kluczowych obszarach niezbędnych do osiągnięcia sukcesu w przyszłości w myśl zarządzania przez wyjątki.

Zarządzanie dokonaniami, jak wskazuje D. Hilgers, obejmuje fazy identyfikacji, śledzenia i przekazywania osiągniętych wyników za pomocą odpowiednio dobranych mierników, co zaprezentowano na schemacie 7.2[33]. Fazy te stanowią most między ideą a wynikami, skupiając się na kluczowych czynnikach sukcesu (CSF), które wynikają z przyjętej strategii. Kluczowe czynniki sukcesu, definiowane przez J. Michalaka, są wynikiem kompleksowej analizy procesów realizowanych w przedsiębiorstwie oraz oczekiwań interesariuszy. Wybór tych czynników jest uzależniony od konkretnej sytuacji, w jakiej znajduje się organizacja, oraz od wymagań sektora, w którym działa[34].

Proces pomiaru dokonań, uwzględniający identyfikację przedmiotu pomiaru, sam pomiar, ocenę oraz wykorzystanie wyników, pozwala na kwantyfikację kluczowych czynników sukcesu i dopasowanie adekwatnych mierników. Mierniki te, jak podkreśla H. Ehrmann, definiują strategię i są fundamentem jej implementacji. Są one uważane za generatory sukcesu, a ich odpowiedni dobór i konkretyzacja, przez opracowanie jasnych definicji i metod obliczeń, umożliwiają efektywne zarządzanie dokonaniami[35].

Pomiar dokonań przekształca się w zarządzanie dokonaniami, gdy na podstawie oceny wyników podejmuje się działania korygujące. Jak zaznacza D. Hilgers[36], granica pomiędzy pomiarem a zarządzaniem dokonaniami jest wyraźna, a ich rozróżnienie ma swoje uzasadnienie w teorii pomiaru. Interwencje w przedsiębiorstwie, prowadzone na podstawie informacji zwrotnych z pomiaru, przyczyniają się do natychmiastowych zmian w procesach realizowanych przez organizację.

---

[32] P.M. Kuczyński, *Misja i wartości w procesie zarządzania strategicznego przedsiębiorstw*, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Wrocław 2021, s. 149.

[33] D. Hilgers, *Performance Management. Leistungserfassung und Leistungssteuerung in Unternehmen und öffentlichen Verwaltungen*, Gabler Edition Wissenschaft, Wiesbaden 2008, s. 49, za: *System pomiaru dokonań w przedsiębiorstwach*, red. A. Niemiec, CeDeWu, Warszawa 2016, s. 20–26.

[34] J. Michalak, *Pomiar dokonań od wyniku finansowego do Balanced Scorecard*, Difin, Warszawa 2008, s. 185, za: *System pomiaru dokonań w przedsiębiorstwach*, red. A. Niemiec, CeDeWu, Warszawa 2016, s. 20–26.

[35] H. Ehrmann, *Kompakt – Training, Balanced Scorecard*, F. Kiehl Verlag, Ludwigshafen 2003, s. 100, za: *System pomiaru dokonań w przedsiębiorstwach*, red. A. Niemiec, CeDeWu, Warszawa 2016, s. 20–26.

[36] D. Hilgers, *op. cit.*

Pomiar dokonań indukowany strategią umożliwia organizacji systematyczne śledzenie postępów w realizacji założonych celów strategicznych. Przez precyzyjne definiowanie, co ma być mierzone i jakie wyniki są oczekiwane, organizacja może lepiej skoncentrować swoje zasoby i wysiłki na kluczowych obszarach, które są niezbędne do osiągnięcia długoterminowego sukcesu. Ponadto, dzięki regularnej ewaluacji osiąganych wyników, możliwe jest szybkie reagowanie na zmiany w otoczeniu biznesowym oraz dokonywanie niezbędnych korekt w strategii, co z kolei zwiększa szanse organizacji na osiągnięcie przewagi konkurencyjnej.

Kompleksowy pomiar dokonań na poziomie poszczególnych jednostek biznesowych (SJB) wynika z procesu decentralizacji, który obejmuje przekazywanie uprawnień decyzyjnych na niższe szczeble zarządzania oraz wiąże się z delegowaniem odpowiedzialności. Odpowiedzialność kierownictwa za decyzje i działania podjęte przez podwładnych, którzy działają autonomicznie, wiąże się z potrzebą rozwinięcia systemu kontroli i nadzoru nad efektami ich pracy. Kluczowe w tym kontekście jest zapewnienie, aby cele działania indywidualnych jednostek lub grup wewnątrz organizacji były zbieżne z celami organizacji jako całości. Takie zharmonizowanie celów jest zadaniem systemu kontroli zarządzania, którego celem jest poprawa jakości podejmowanych decyzji oraz zapewnienie realizacji zadań organizacyjnych wyznaczonych przez zarząd. Istotną rolę odgrywa tu także pomiar dokonań. Podstawowym zadaniem systemu mierzenia dokonań powinno być wspieranie dyrekcji i pracowników w procesie wdrażania strategii[37]. Wiąże się to z potrzebą kaskadowania celów na niższe poziomy organizacyjne. Kaskadowanie celów wymaga ich uszczegółowienia. Sam system pomiaru powinien zaś być dopasowany do tak uszczegółowionych celów. Proces dopasowania powinien mieć charakter cykliczny i przebiegać w kierunku „góra–dół". Strategia budowania synergii winna być definiowana na najwyższym szczeblu organizacji, a następnie wdrażana w jednostkach biznesowych[38].

Pomiar dokonań na poziomie operacyjnym wynika z realizowania strategii na poziomie jednostki operacyjnej (SJB). Służy sterowaniu interesami i działaniami określonej, pojedynczej jednostki gospodarczej. Strategiczna jednostka operacyjna (gospodarcza) (Strategic Business Unit – SBU) grupuje w ramach wielogałęziowego przedsiębiorstwa wszystkie rodzaje działalności gospodarczej, zmierzające do wytworzenia określonego rodzaju wyrobu lub usług, i traktuje je jako pojedynczą jednostkę operacyjną[39]. Ten poziom występuje najczęściej w jednostkach organizacyjnych o złożonej strukturze organizacyjnej.

---

[37] R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Strategiczna karta wyników: Jak przełożyć strategię na działanie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2001, s. 139.

[38] *Ibidem*.

[39] L. Garbarski, I. Rutkowski, W. Wrzosek, *op. cit.*

A. Niemiec zidentyfikował dwa podejścia umożliwiające kaskadowanie dokonań[40]:
– podejście oparte na selekcji mierników dokonań,
– podejście oparte na agregowaniu mierników dokonań.

W systemach niepodlegających agregacji pomiar dokonań jest budowany osobno dla każdego ośrodka odpowiedzialności czy zespołu. Osobne systemy KPI na różnych poziomach pomogą w realizacji odmiennych celów przez te jednostki[41]. Systemy takie są jednakże bardziej skomplikowane i mniej spójne. Powiązania pomiędzy poszczególnymi subsystemami można osiągnąć w stosunkowo łatwy sposób. Wskaźniki wyprzedające na wyższym poziomie często obrazują wyniki, jakie powinien osiągnąć niższy poziom. Na przykład w przedsiębiorstwie produkcyjnym do oceny procesów logistycznych stosuje się często wskaźnik dostaw na czas. Jest to procent dostaw na czas w stosunku do wszystkich zamówień klientów w danym czasie. Jest to miernik ogólny, odpowiedni do zarządzania z punktu widzenia jednostki biznesowej, gdzie będzie wskaźnikiem wyprzedzającym. W pomiarze poszczególnych centrów odpowiedzialności biorących udział w procesie logistycznym – jest to jednak miernik opóźniony, ponieważ prezentuje częściowe wyniki podjętych działań przez dane centrum odpowiedzialności. Dla działu zamówień miernikami wyprzedzającymi będą inne mierniki, np. liczba działań związanych z późnym zakupem, mierzone liczbą akcji zakupu, które nie zostały podjęte w danym okresie. Obliczenie tego wskaźnika wymaga oszacowania czasu od złożenia zamówienia do dostawy materiałów (towarów) przez dostawcę. Jeżeli okres ten jest dłuższy, niż przewidziano na dostawę materiałów, akcja zakupu nie została podjęta w danym okresie[42]. Opisane podejście do kaskadowania bazuje na selekcji mierników. Podejście oparte na selekcji kluczowych mierników dokonań ma jedną niewątpliwą przewagę nad alternatywnym podejściem – agregacją. Do głównych zalet można zaliczyć potencjał znacznego uproszczenia systemu pomiarowego, a także zmniejszenie obciążenia administracyjnego i kosztów związanych z funkcjonowaniem systemu. Ponadto podejście to nie wymaga wzajemnej niezależności wskaźników podlegających procesowi selekcji[43].

Odmienne podejście do kaskadowania polega na agregowaniu mierników, wówczas na wyższych poziomach zarządzania pojawiają się różnego rodzaju indeksy, które odzwierciedlają całość dokonań cząstkowych. Agregacja polega na określeniu wartości miernika dokonań wyższego poziomu w celu odzwierciedlenia wartości wszystkich

---

40 A. Niemiec, *op. cit.*

41 L.L.C. Mercer, *Pay for Results. Aligning Executive Compensation with Business Performance*, John Wiley & Sons, Hoboken 2009.

42 A. Niemiec, *op. cit.*

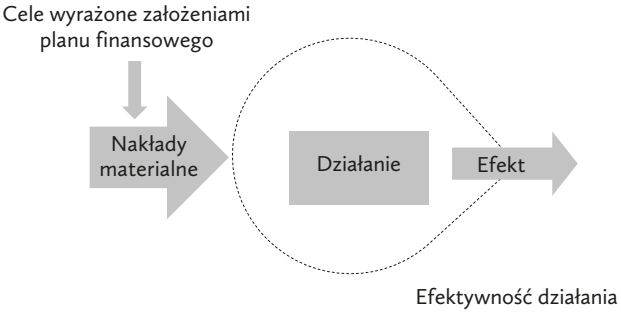
43 D. Podgórski, *Measuring operational performance of OSH management system – A demonstration of AHP-based selection of leading key performance indicators*, Safety Science, 73, 2015, s. 146–166; A. Niemiec, *op. cit.*

subindeksów i wskaźników podstawowych w sposób zbiorczy i syntetyczny. Pomiar dokonań odbywa się wówczas w sposób całościowy – innymi słowy, musi być mierzona wartość ogólnych dokonań organizacji[44].

Kompleksowy pomiar dokonań na poziomie poszczególnych centrów odpowiedzialności powinien być rozpatrywany w jednostkach, gdzie wyodrębniono centra odpowiedzialności (np. miejsca powstawania kosztów, przychodów, zysków czy inwestycji). Rachunkowość według ośrodków odpowiedzialności wyodrębnia każdą jednostkę w organizacji, która kontroluje koszty, przychody lub inwestycje, traktując ją jako odrębny ośrodek odpowiedzialności. Zakres władzy i odpowiedzialności każdego ośrodka musi być jasno określony przez jego zwierzchnika, co zapewnia przejrzystość zarządzania i odpowiedzialności. Zarządzanie ośrodkami odpowiedzialności obejmuje różne rodzaje centr, w tym ośrodki kosztów, przychodów, rentowności i inwestycji, z których każdy ma różny stopień kontroli i odpowiedzialności.

W klasycznym modelu ośrodka odpowiedzialności cele wyrażone są założeniami planu finansowego i obejmują z jednej strony wielkość nakładów, a z drugiej – założony efekt gospodarczy. Zakres odpowiedzialności dotyczy efektywności, z jaką nakłady zostają przekształcone w efekty (schemat 5.3).

Schemat 5.3. Klasyczny pomiar dokonań w ramach centrów odpowiedzialności



Źródło: opracowanie własne.

Realizowanie pomiaru dokonań w ramach centrów odpowiedzialności znacząco rozszerza zakres odpowiedzialności tych jednostek o realizowane cele. To, co zmienia sposób realizowania bieżących działań, to pewne ich strategiczne ukierunkowanie (schemat 5.4).

[44] R. Nurcahyo, A.D. Wibowo, R.F.E. Putra, *Key Performance Indicators Development for Government Agency*, International Journal of Technology, 5, 2015, s. 856–863. Por. A. Niemiec, *op. cit.*

Schemat 5.4. Pomiar dokonań na potrzeby zarządzania dokonaniami w ramach centrów odpowiedzialności



Źródło: opracowanie własne.

Pomiar dokonań nie obejmuje już tylko efektywności podjętych działań, ale również trafność odpowiedniej alokacji zasobów i skuteczność realizowanych celów. Wraz z dodaniem celów i zwiększeniem zakresu odpowiedzialności zmienia się także optyka samego pomiaru dokonań. Poza klasycznym skupieniem na nakładach i efektach występuje też istotne zogniskowanie na samych działaniach. Pomiar dokonań skoncentrowanych na działaniach i procesach zachodzących w ramach centrów odpowiedzialności skupia się często na obszarze niefinansowym. Jego przedmiotem zainteresowania jest sposób realizowania procesów w obszarze danego centrum odpowiedzialności. Pomiar na tym etapie koncentruje się raczej na wybranych aspektach strategicznych. Może też być powiązany z realizowanymi strategiami funkcjonalnymi. Tworzy ramy dla zarządzania takimi funkcjami jak: finanse, prace badawcze i rozwojowe, marketing, ekologia, zgodnie ze strategią jednostki operacyjnej. Strategia funkcjonalna polega na określeniu, w jaki sposób dana funkcja ma być realizowana, aby sprzyjała uzyskaniu pożądanej przewagi konkurencyjnej, oraz na koordynacji danej funkcji z innymi funkcjami.

Realizacja strategii funkcjonalnych wymaga jednak zazwyczaj współpracy wielu centrów odpowiedzialności. Realizowanie strategii funkcjonalnych nie musi odzwierciedlać bowiem sposobu, w jaki centra odpowiedzialności zostały wyszczególnione w strukturze organizacyjnej.

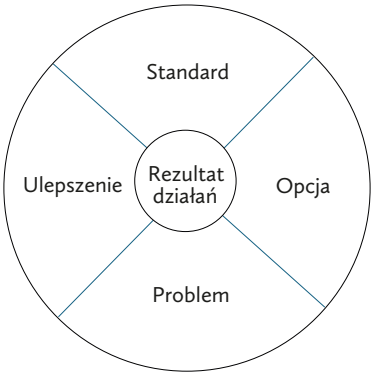
Kompleksowy pomiar dokonań na poziomie indywidualnych osiągnięć dotyczy zespołów i poszczególnych pracowników. Koncentruje się on na strategicznym zarządzaniu nagrodami. Te strategie opierają się na filozofii nagród i włączają koncepcję

nagród cząstkowych w całkowite. Praktycznie strategie nagród mogą obejmować różne formy rekompensat, takie jak wynagrodzenia, bonusy, uznaniowe programy nagród oraz świadczenia dodatkowe, wszystkie dostosowane do indywidualnych osiągnięć i wkładu pracowników. Implementacja takich strategii wymaga starannego planowania, komunikacji i zarządzania zmianą, jak również zaangażowania menadżerów liniowych i pracowników w proces projektowania i testowania procesów[45].

Pomiar indywidualnych dokonań w kontekście zarządzania strategiczną nagrodą polega na precyzyjnym określeniu i ocenie wkładu każdego pracownika w osiągnięcia organizacji. Strategie nagród koncentrują się na tworzeniu wartości przez nagradzanie pracowników w sposób, który jest bezpośrednio związany z ich osiągnięciami i wkładem w sukces firmy. Oznacza to, że indywidualny pomiar dokonań musi być integralną częścią systemu zarządzania nagrodami, aby zapewnić, że nagrody są sprawiedliwie dystrybuowane i odzwierciedlają rzeczywisty wkład pracowników.

Proces ten można zobrazować za pomocą modelu czterech wymiarów dokonań pracowniczych (schemat 5.5).

Schemat 5.5. Cztery wymiary dokonań pracowniczych



Źródło: R.J. Plachy, S.J. Plachy, *Performance management: Getting results from your performance planning and appraisal system*, AMACOM, New York 1988, s. 95.

Określenie oczekiwanych dokonań jest pierwszym etapem. W ramach tego etapu menadżer opisuje oczekiwane rezultaty działań, które muszą być wykonane przez pracownika. Wymaga to komunikacji pomiędzy menadżerem a pracownikiem. W drugim etapie następuje wyjaśnienie oczekiwań wobec pracowników. Menadżer określa, na czym polega dobre wykonanie działań, oraz udziela wskazówek, jak rozwiązywać problemy, które już zaistniały. Zasadniczo, jeżeli działania pracownika

[45] M. Armstrong, D. Brown, *Strategic Reward: Making it Happen*, Kogan Page Publishers, London 2006.

spełniają wymagania, poziom jego dokonań jest oczekiwany, a więc standardowy. Jeżeli dopuścił do powstania problemu, jego poziom dokonań jest niski i wymaga interwencji menadżera. Jeżeli natomiast poziom dokonań jest wprawdzie poniżej standardu, ale nie jest jeszcze problematyczny, menadżer musi powiedzieć pracownikowi, jakie nowe umiejętności musi zdobyć i jak je opanować w celu dostosowania dokonań do standardu. Jest to miejsce na ulepszenie dokonań. Ostatnim etapem jest poziom dokonań przekraczający standard. Taka sytuacja daje możliwość zidentyfikowania wiodącego wzorca zachowań. Menadżer może wówczas zachęcać do większych dokonań dzięki systemom motywacyjnym[46]. Należy zatem podkreślić, że dokonania (*performance*) można stopniować. Są one rezultatem podjętych przez pracowników działań, ale z punktu widzenia menadżera zależą w dużej mierze od komunikacji.

Kontrola zarządzania kładzie akcent na aspekt ludzkich decyzji, uwypuklając, że decyzje są elementem zachowań ludzkich i jako takie wymagają uwagi. W systemie kontroli zarządzania istotne jest uzmysłowienie pracownikom, że określone zadania są przydzielone konkretnym osobom na różnych szczeblach zarządzania, co zapewnia klarowność i odpowiedzialność.

Planowanie jest nieodłącznie związane z decydowaniem o przyszłych działaniach i ma na celu zapewnienie, że wszystko zostanie wykonane zgodnie z zamiarami na każdym szczeblu organizacji. Kontrola w tym systemie zapewnia, że zamierzone wyniki będą osiągnięte, a każda różnica między wynikami zaplanowanymi a osiągniętymi jest uważnie analizowana pod kątem zmian okoliczności, które mogły nastąpić w trakcie realizacji planów.

5.4. Strategiczna karta wyników i potrzeba jej modyfikacji

Strategiczna karta wyników (Balanced Scorecard – BSC) jest narzędziem zarządzania strategicznego, które pozwala menadżerom na efektywniejsze kierowanie swoimi organizacjami w złożonych środowiskach konkurencyjnych. R.S. Kaplan i D.P. Norton w swojej pracy podkreślają, że w epoce informacyjnej, gdzie organizacje muszą konkurować w złożonych warunkach, niezbędne jest posiadanie kompleksowego zestawu wskaźników wydajności, które nie tylko skupiają się na finansach, ale też uwzględniają inne kluczowe aspekty działalności firmy[47].

---

[46] R.J. Plachy, S.J. Plachy, *Performance management: Getting results from your performance planning and appraisal system*, AMACOM, New York 1988, s. 95.

[47] R.S. Kaplan, D.P. Norton, *op. cit.*

Klasyczna BSC przedstawia cztery perspektywy, które razem tworzą zrównoważony obraz stanu i kierunków rozwoju organizacji:

- **finanse** – zachowanie nacisku na realizację celów finansowych,
- **klienci** – monitorowanie satysfakcji i lojalności klientów oraz ich zachowań zakupowych,
- **procesy wewnętrzne** – doskonalenie wewnętrznych procesów biznesowych, które mają wpływ na zadowolenie klientów i wyniki finansowe,
- **uczenie się i rozwój** – rozwijanie kompetencji organizacyjnych do innowacji i ciągłego ulepszania przez inwestycje w pracowników, systemy oraz procedury.

Kaplan i Norton zauważają, że tradycyjne modele finansowe są niewystarczające do oceny działań przyszłościowych, ponieważ skupiają się przede wszystkim na wynikach przeszłości. W odpowiedzi na te wyzwania BSC pozwala na uzupełnienie wskaźników finansowych o inne mierniki dokonań. Te dodatkowe wskaźniki są wprost wyprowadzone ze strategii organizacji i obejmują cele i miary dla każdej z czterech perspektyw, co umożliwia holistyczne podejście do zarządzania i mierzenia postępu w realizacji strategicznych inicjatyw.

Zastosowanie BSC przekształca sposób, w jaki organizacje implementują i oceniają swoje strategie. System ten umożliwia nie tylko jasne określenie wizji i strategii, ale również komunikację tych celów na wszystkich szczeblach organizacji, co zapewnia lepsze zrozumienie i zaangażowanie w ich realizację. Przez ustalenie konkretnych celów i mierników KPI (obecnie także OKR) dla różnych aspektów działalności BSC wspomaga również planowanie, ustalanie celów, inicjowanie strategicznych projektów oraz ciągłe doskonalenie i uczenie się na poziomie strategicznym.

To, co jednak trzydzieści lat temu było postępem, gdyż do pomiaru celów wprowadziło płaszczyzny niefinansowe, nie przystaje do obecnych warunków funkcjonowania podmiotów. Strategiczna karta wyników zakłada nadrzędność sfery finansowej przy jednoczesnym marginalizowaniu czynników środowiskowych i społecznych. To założenie zdecydowanie nie przystaje do obecnych warunków funkcjonowania przedsiębiorstw. Głównym motywem ewolucji pomiaru dokonań są dzisiaj uwarunkowania wynikające ze zrównoważonego rozwoju. Zrównoważony rozwój jest szeroko definiowany jako „rozwój, który zaspokaja potrzeby teraźniejszości, nie umniejszając możliwości zaspokojenia własnych potrzeb przyszłych pokoleń”[48]. Wymaga to zmiany istniejących strategii organizacyjnych. Nowe strategie biznesowe i inwestycyjne mają na celu wykorzystanie najlepszych praktyk biznesowych w celu zaspokojenia i zrównoważenia potrzeb obecnych i przyszłych interesariuszy[49]. Naukowcy zgadzają się,

---

[48] World Commission on Environment and Development, *Our Common Future*, Oxford University Press, Oxford 1987.

[49] P. Bansal, *Evolving sustainably: A longitudinal study of corporate sustainable development*, Strategic Management Journal, 26, 3, 2005, s. 197–218; T. Artiach, D. Lee, D. Nelson, J. Walker,

że zrównoważony rozwój przedsiębiorstw integruje trzy wymiary (ekonomiczny, społeczny i środowiskowy) – innymi słowy, 3P związane z biznesem (Zysk = *Profit*, Ludzie = *People*, Planeta = *Planet*) lub „potrójny wynik finansowy"[50].

Koncepcja potrójnego wyniku finansowego nie przystaje jednak do klasycznej koncepcji strategicznej karty wyników. W BSC płaszczyzny wynikowe są cztery, jednakże nie ma jednoznacznie wyszczególnionej płaszczyzny środowiskowej i społecznej. Co więcej, Kaplan i Norton negują potrzebę jej utworzenia, podając przykład firmy chemicznej, która chciała stworzyć zupełnie nową perspektywę odzwierciedlającą względy środowiskowe. Ich zdaniem „utrzymanie środowiska w czystości jest ważne. Firmy muszą przestrzegać przepisów i regulacji, ale takie przestrzeganie nie wydaje się być podstawą przewagi konkurencyjnej"[51].

Kaplan i Norton, tworząc strategiczną kartę wyników, pragmatycznie podporządkowali kwestie społeczne i środowiskowe wynikom finansowym. W efekcie kwestie pracownicze zostały klasycznie zakwalifikowane do płaszczyzny uczenia się i rozwoju w celu zobrazowania wielkości zasobów ludzkich do dyspozycji. Z drugiej strony płaszczyzna ta odzwierciedla również zasoby niematerialne, w tym kompetencje pracownicze i organizacyjne, które mają być wykorzystane do budowania przewagi konkurencyjnej.

Kwestie środowiskowe i pozostałe kwestie społeczne w pierwotnej wersji strategicznej karty wyników były traktowane jeszcze bardziej instrumentalnie. Zrównoważony rozwój w obszarze elementów środowiskowych sprowadzony został do przestrzegania przepisów i regulacji. Stanowił zatem pewnego rodzaju ograniczenie w odniesieniu do prowadzonej działalności. Pomiar dokonań dotyczył więc procesów wewnętrznych pod kątem zapewnienia zgodności tej działalności z literą prawa.

Obecnie włączenie aspektów środowiskowych i społecznych do czterech perspektyw strategicznej karty wyników jest wyjątkowo istotne dla branż i firm, dla których strategicznie ważne aspekty środowiskowe i społeczne zostały już zinternalizowane w systemie rynkowym[52].

The determinants of corporate sustainability performance, Accounting & Finance, 50, 1, 2010, s. 31–51; F. Bartolacci, A. Caputo, M. Soverchia, *Sustainability and financial performance of small and medium sized enterprises: A bibliometric and systematic literature review*, Business Strategy and the Environment, 29, 4, 2019, s. 1297–1309.

50 M. Amini, C.C. Bienstock, *Corporate sustainability: An integrative definition and framework to evaluate corporate practice and guide academic research*, Journal of Cleaner Production, 76, 2014, s. 12–19.

51 R.S. Kaplan, D.P. Norton, *op. cit.*, s. 36.

52 F. Figge, T. Hahn, S. Schaltegger, M. Wagner, *Sustainability Balanced Scorecard. Wertorientiertes Nachhaltigkeitsmanagement mit der Balanced Scorecard*, Center for Sustainability Management, Lüneburg 2001.

W ostatnich dekadach koncepcja zrównoważonego rozwoju stopniowo zmieniała tradycyjne podejście do zarządzania organizacją, polegające na maksymalizacji wartości dla akcjonariuszy przez uwzględnienie nowych zmiennych, takich jak ochrona środowiska, dobrobyt społeczny czy prawa człowieka[53]. Obecnie zidentyfikowano trzy przesłanki ewolucji pomiaru dokonań w obszarze zrównoważonego rozwoju[54]:

- instrumentalne,
- społeczno-polityczne,
- normatywne.

Motywy instrumentalne wiążą się z pojawiającymi się nowymi narzędziami i metodami w pomiarze dokonań. Ewolucja pomiaru dokonań przesłanek instrumentalnych rozwija się w kierunku zintegrowanego mierzenia wyników gospodarczych, społecznych i środowiskowych przedsiębiorstw. Naukowcy, tacy jak E.G. Hansen i S. Schaltegger, podkreślają potrzebę zastosowania zbilansowanej karty wyników zrównoważonego rozwoju (Sustainability Balanced Scorecard) jako metody systematycznego przeglądu architektur[55], które mogą wspierać zintegrowany pomiar wyników w zakresie zrównoważonego rozwoju[56]. Równolegle badania eksploracyjne przeprowadzone przez T.B. Ramosa i S. Caeiro koncentrują się na ocenie narzędzi do pomiaru dokonań zrównoważonego rozwoju. Autorzy ci proponują podejście mające na celu ocenę przydatności zestawu wskaźników zrównoważonego rozwoju oraz umożliwiające ocenę ogólnych działań i wyników monitorowania wydajności[57]. Ramos i Caeiro przedstawili kompleksowy zestaw dwunastu czynników dobrej praktyki dla systemów pomiaru dokonań na potrzeby zrównoważonego rozwoju (SDI), które są kluczowe dla zapewnienia ich efektywności i przydatności[58]:

1. Cel i zakres – znaczenie określenia ogólnych i szczegółowych celów zrównoważonego rozwoju, które są zgodne z narzędziami strategicznymi i obejmują główne wymiary zrównoważonego rozwoju.

---

[53] J.M. Moneva, J.M. Rivera-Lirio, M.J. Muñoz-Torres, *The corporate stakeholder commitment and social and financial performance*, Industrial Management & Data Systems, 107, 1, 2007, s. 84–102; J.M. Moneva, E. Ortas, *Corporate environmental and financial performance: a multivariate approach*, Industrial Management & Data Systems, 110, 2, 2010, s. 193–210; M. Pislaru, I.V. Herghiligiu, I.B. Robu, *Corporate sustainable performance assessment based on fuzzy logic*, Journal of Cleaner Production, 223, 2019, s. 998–1013.

[54] C. Searcy, *Corporate sustainability performance measurement systems: A review and research agenda*, Journal of Business Ethics, 107, 2012, s. 239–253.

[55] E.G. Hansen, S. Schaltegger, *The sustainability balanced scorecard: A systematic review of architectures*, Journal of Business Ethics, 133, 2016, s. 193–221.

[56] *Ibidem*.

[57] T.B. Ramos, S. Caeiro, *Meta-performance evaluation of sustainability indicators*, Ecological Indicators, 10(2), 2010, s. 157–166.

[58] *Ibidem*.

2. Grupa docelowa i rodzaj języka – należy jasno określić, do których grup docelowych system wskaźników ma dotrzeć, oraz dostosować język do ich potrzeb i poziomu zrozumienia, co ma kluczowe znaczenie dla skuteczności komunikacji i użytkowania danych.
3. Model zarządzania i współpraca instytucjonalna – definiowanie ram zarządzania, identyfikacja instytucji i określenie ich ról są niezbędne dla zapewnienia współpracy i efektywnego wdrażania oraz wykorzystania systemu.
4. Umiejętności techniczne i edukacyjne personelu – wyszkolenie i multidyscyplinarność personelu są kluczowe dla efektywnego zarządzania w zrównoważonym rozwoju, w tym rozwoju, implementacji oraz współpracy z zewnętrznymi partnerami.
5. Organizacja i strukturyzacja wskaźników – system powinien opierać się na spójnych ramach koncepcyjnych, a wskaźniki powinny być zorganizowane w sposób, który ułatwia osiąganie celów zrównoważonego rozwoju oraz zapewnia równowagę pomiędzy różnymi aspektami zrównoważonego rozwoju.
6. Zagadnienia prawidłowości, procedury rewizji i aktualizacji – regularne przeglądy i aktualizacje strategii zrównoważonego rozwoju są konieczne do utrzymania ich relewancji i efektywności, co wymaga jasno określonych procedur.
7. Proces zarządzania i udziału społeczeństwa – integracja zasad dobrego zarządzania i promowanie uczestnictwa społecznego od początku procesu rozwoju strategii zrównoważonego rozwoju wzmacnia ich legitymację i akceptację przez użytkowników.
8. Związki ze strategiami regionalnymi – systemy, powinny być powiązane ze strategiami zrównoważonego rozwoju na różnych poziomach, co zwiększa ich przydatność w planowaniu strategicznym i ocenie.
9. Asymetrie wewnątrzterytorialne – ocena i uwzględnienie wewnętrznych asymetrii terytorialnych przez zastosowanie odpowiednich wskaźników i metodologicznych podejść zapewniają głębszą analizę i zrozumienie zrównoważonego rozwoju na różnych poziomach.
10. Komunikacja i promocja/rozpowszechnianie – efektywna komunikacja i strategie promocyjne są niezbędne do maksymalizacji zasięgu i wpływu strategii zrównoważonego rozwoju oraz wymagają zastosowania różnorodnych narzędzi i platform.
11. Analiza kosztów i korzyści – przeprowadzenie analizy kosztów i korzyści pozwala na ocenę efektywności systemu pomiaru dokonań i jest kluczowe dla uzasadnienia inwestycji w rozwój i utrzymanie systemu.
12. Reakcje decydentów i zainteresowanych stron – system powinny dostarczać danych, które są bezpośrednio przydatne dla decydentów i innych zainteresowanych stron, wspierając proces podejmowania decyzji i działania na rzecz zrównoważonego rozwoju.

Te czynniki odzwierciedlają złożoność i wielowymiarowość procesu tworzenia efektywnych systemów pomiaru dokonań dla zrównoważonego rozwoju, podkreślając znaczenie celów, zarządzania, uczestnictwa społecznego, komunikacji i ciągłej aktualizacji.

Motywy społeczno-polityczne w zakresie ochrony środowiska czy wrażliwych kwestii społecznych wymagają rozszerzenia pomiaru dokonań na obszar zrównoważonego rozwoju. Obecnie złożony krajobraz kwestii ekonomicznych, środowiskowych oraz relacji społecznych stanowi istotne wyzwanie dla rosnących oczekiwań wobec przedsiębiorstw. Aktualnie nie tylko pracownicy mogą legitymizować sposób działania podmiotu, ale istnieje rosnąca grupa interesariuszy zewnętrznych, która rości sobie prawo do legitymizowania podejmowanych działań. Są to dawcy kapitału, którzy w coraz większy sposób zwracają uwagę na kwestie środowiskowe i od tego uzależniają dostęp i/lub koszt kapitału. Jest to społeczność lokalna, która śmiało formułuje opinie o podmiocie na licznych portalach internetowych. Są to również władze lokalne, które stawiają coraz większe wymagania podmiotom w myśl koncepcji *new public management*. Są to także wszelkiego rodzaju aktywiści i lobbyści. Wszystkie te grupy legitymizują działania podmiotu. To powoduje, że systemy pomiaru dokonań zrównoważonego rozwoju muszą się rozwijać. Projektowanie pomiaru dokonań jest obecnie bardzo dynamicznym i ewolucyjnym procesem, wymagającym ciągłej adaptacji i innowacji. Jest to związane ze zmieniającymi się kwestiami norm społecznych, lobbingiem i negocjacjami politycznymi, które znajdują odzwierciedlenie w projektowaniu aktów normatywnych, standardów i wytycznych czy norm postępowania opartych na zasadach społecznych.

Z drugiej strony pomiar dokonań zrównoważonego rozwoju wymaga uwzględnienia różnorodnych perspektyw i potrzeb odmiennych grup interesariuszy. Powinno to prowadzić do lepszego zrozumienia i integracji zrównoważonego rozwoju na wszystkich poziomach korporacyjnych. Podkreśla to również znaczenie elastyczności i możliwości adaptacyjnych systemów pomiarowych w kontekście ciągłych zmian w środowisku korporacyjnym i społecznym.

Ewolucja pomiaru dokonań w obszarze zrównoważonego rozwoju jest ściśle powiązana z motywami normatywnymi. Regulacje prawne odgrywają bowiem kluczową rolę w kształtowaniu praktyk zrównoważonego raportowania, tworząc założenia ramowe i standardy pomiaru dokonań, a w drugiej kolejności – poszczególnych informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju[59].

---

[59] A. Niemiec, W. Skoczylas, *Ewolucja raportowania zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstw w odpowiedzi na zmieniające się oczekiwania informacyjne interesariuszy*, [w:] *Analiza ekonomiczna przedsiębiorstw w warunkach niepewności*, red. C. Kochalski, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2023.

Istnienie trzech grup motywów konstytuuje potrzebę modyfikacji pomiaru dokonań i uwzględnienia obszarów zrównoważonego rozwoju w modyfikowanych systemach. R. Antolin-López, J. Delgado-Ceballos i I. Montiel podkreślają, że istnieje wiele odrębnych instrumentów związanych ze zrównoważoną oceną przedsiębiorstw, ale jednocześnie brakuje wiedzy na ten temat, co stanowi źródło „zamieszania wśród naukowców i praktyków"[60].

Systemy pomiaru dokonań poświęcone potrzebom zrównoważonego rozwoju skupiają się bardziej na wymiarze środowiskowym i społecznym niż na wymiarze gospodarczym[61]. Na przykład Global Reporting Initiative (GRI) uwzględnia jedynie kilka bardzo ogólnych wskaźników ekonomicznych[62]. Powoduje to istotną dysproporcję i podwójne standardy w przedsiębiorstwach, gdzie jeden system pomiaru dokonań promuje wyniki finansowe, a drugi popularyzuje cele społeczne i środowiskowe.

Kompleksowy pomiar dokonań, indukowany strategią w obszarze zrównoważonego rozwoju, pozostaje nadal kwestią otwartą. Nie osiągnięto konsensusu w obszarze zasadniczych kwestii zrównoważonego rozwoju, a tym bardziej co do tego, w jaki sposób czynniki społeczne i środowiskowe należy uznać za istotne przy pomiarze trzech wymiarów zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstw[63].

5.5. Zbilansowana karta wyników zrównoważonego rozwoju jako jedna z możliwych modyfikacji pomiaru dokonań zrównoważonego rozwoju

Brak konsensusu odnośnie do pomiaru dokonań zrównoważonego rozwoju nie oznacza wcale braku badań w tym zakresie. W literaturze przedmiotu zasadniczo wyróżnia się trzy możliwe sposoby włączenia aspektów środowiskowych i społecznych do strategicznej karty wyników[64]:

1. Włączenie aspektów środowiskowych i społecznych do czterech perspektyw zrównoważonej karty wyników (podejście integracyjne). Polega na zintegrowaniu ich przez odpowiednie strategiczne elementy, cele, kluczowe mierniki dokonań

---

[60] R. Antolín-López, J. Delgado-Ceballos, I. Montiel, *Deconstructing corporate sustainability: A comparison of different stakeholder metrics*, Journal of Cleaner Production, 136, 2016, s. 5–17.

[61] *Ibidem*; United Nations, *Transforming our world: The 2030 Agenda for Sustainable Development*, United Nations, 2015.

[62] R. Hahn, M. Kuhnen, *Determinants of sustainability reporting: A review of results, trends, theory, and opportunities in an expanding field of research*, Journal of Cleaner Production, 59, 2013, s. 5–21.

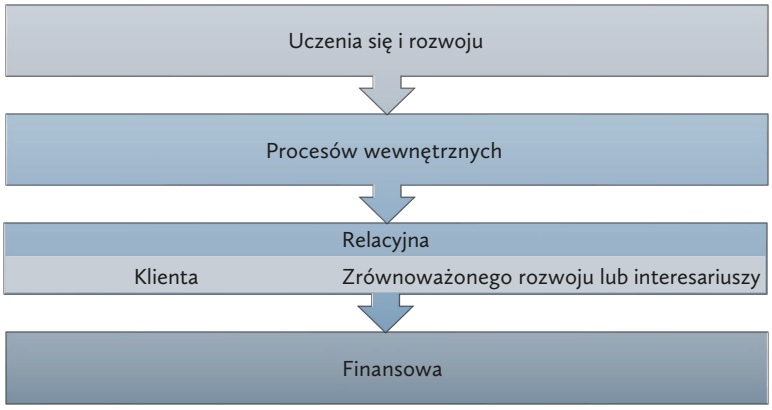
[63] M. Pislaru, I.V. Herghiligiu, I.B. Robu, *op. cit.*

[64] F. Figge i in., *op. cit.*

i czynniki wpływające na wyniki. Aspekty środowiskowe i społeczne są wówczas integrowane z klasycznymi perspektywami[65].

2. Rozszerzenie BSC o dodatkową perspektywę (podejście inkrementacyjne) uwzględniającą aspekty środowiskowe i społeczne. Niektórzy autorzy proponują rozwiązanie łączące, gdzie aspekty środowiskowe i społeczne są integrowane ze wszystkimi istniejącymi perspektywami, a perspektywa klienta jest rozszerzona o perspektywę zewnętrznych interesariuszy. Celem jest włączenie wszystkich kluczowych i strategicznie istotnych grup interesariuszy (ekologicznych i społecznych) do strategicznej karty wyników.
3. Opracowanie specjalnej karty wyników środowiskowych i/lub społecznych (podejście kreatywne). Rozwiązanie to jest rozsądne, gdy firma ma dział zajmujący się aspektami społecznymi i/lub środowiskowymi, który koordynuje te działania. Taka karta wyników stanowi narzędzie do zarządzania ogólnymi działaniami przedsiębiorstwa w zakresie ochrony środowiska i społeczeństwa.

Schemat 5.6. Umieszczenie płaszczyzny nierynkowej jako element płaszczyzny relacyjnej



Źródło: opracowanie własne na podstawie: A.O. Nedosekin, E.I. Rejshahrit, A.N. Kozlovskij, *Strategic approach to assessing economic sustainability objects of mineral resources sector of Russia*, Journal of Mining Institute, 237, 2019, s. 354–360; M. Jasiulewicz-Kaczmarek, P. Żywica, *The concept of maintenance sustainability performance assessment by integrating balanced scorecard with non-additive fuzzy integral*, Maintenance and Reliability, 20, 4, 2018, s. 650–661.

[65] F. Czymmeck, E. Faßbender-Wynands, *Die Bedeutung der Balanced Scorecard im Rahmen eines auf Kennzahlen basierenden Umwelt-Controlling, Arbeitsbericht*, vol. 6, Universität Köln, Köln 2001; T. Deegen, *Ansatzpunkte zur Integration von Umweltaspekten in die „Balanced Scorecard"*, Center for Sustainability Management, Lüneburg 2001.

Rozszerzeniem klasycznej BSC jest zbilansowana karta wyników zrównoważonego rozwoju. Jej tworzenie jest popularnym rozwiązaniem klasyfikującym się w obszarze rozszerzenia BSC o dodatkową płaszczyznę. A.O. Nedosekin, E.I. Rejshahrit i A.N. Kozlovskij połączyli płaszczyznę zrównoważonego rozwoju jako alternatywną ścieżkę realizacji celów finansowych (schemat 5.6). Płaszczyzna ta łączy płaszczyznę procesów wewnętrznych oraz płaszczyznę finansową[66].

Zgodnie z tą logiką efekty procesów wewnętrznych są widoczne zarówno w obszarze zrównoważonego rozwoju, jak i w płaszczyźnie klienta. Płaszczyzna relacyjna może zawierać nie tylko odniesienia do samych interesariuszy, ale także środowiskowe, społeczne i zarządcze[67].

Analiza płaszczyzny relacyjnej w kontekście szerokiego zarządzania organizacją (aspekty zarządcze) podkreśla znaczenie zaangażowania i wpływu różnych grup na operacje i zarządzanie. Interesariusze, zarówno wewnętrzni, jak i zewnętrzni, odgrywają kluczową rolę w kształtowaniu wyników. Obszary strategiczne będące przedmiotem pomiaru sprowadzają się do[68]:

a) współpracy z lokalnymi społecznościami – dla organizacji istotna jest harmonijna współpraca z lokalnymi społecznościami, które mogą być bezpośrednio dotknięte przez ich działania. Tworzenie projektów społecznych, które odpowiadają na specyficzne problemy i wymogi danej społeczności, jest nie tylko wyrazem odpowiedzialności społecznej, ale też kluczowym elementem budowania zaufania i wsparcia lokalnego;
b) efektywności operacyjnej i zarządczej – organizacje muszą prowadzić bieżący dialog z interesariuszami, co obejmuje transparentność w komunikacji oraz sprawozdawczości dotyczącej postępów i wyników działalności. Jest to niezbędne dla utrzymania przejrzystości i otwartości w relacjach z zainteresowanymi stronami;
c) koordynacji z organizacjami powiązanymi – efektywne zarządzanie interesariuszami wymaga również koordynacji działań z innymi organizacjami. Zapewnienie, że planowanie strategiczne i alokacja budżetu są zgodne z realizacją projektów społecznych, jest kluczowe dla osiągnięcia celów organizacji i zadowolenia interesariuszy;

---

[66] A.O. Nedosekin, E.I. Rejshahrit, A.N. Kozlovskij, *Strategic approach to assessing economic sustainability objects of mineral resources sector of Russia*, Journal of Mining Institute, 237, 2019, s. 354–360.

[67] M. Jasiulewicz-Kaczmarek, P. Żywica, *The concept of maintenance sustainability performance assessment by integrating balanced scorecard with non-additive fuzzy integral*, Maintenance and Reliability, 20, 4, 2018, s. 650–661.

[68] P. Putarungsi, *Development of conceptual framework and indicators for assessment of power development fund in Thailand*, Kasetsart Journal of Social Sciences, July 2018, s. 8–14.

d) szkolenia i budowania kompetencji – inwestowanie w rozwój pracowników przez szkolenia i rozwijanie kompetencji jest istotne dla zwiększenia wydajności i skuteczności organizacji w realizacji jej misji;
e) oceny wpływu na społeczeństwo i środowisko – organizacje powinny koncentrować się na ocenie, jak ich działania wpływają na społeczeństwa i środowiska. Wspieranie zrównoważonych projektów, które przyczyniają się do poprawy jakości życia i zdrowia oraz środowisk naturalnych, jest istotne dla zrównoważonego rozwoju.

Zaangażowanie interesariuszy odgrywa kluczową rolę w zapewnieniu legitymacji działań organizacji, co ma bezpośrednie przełożenie na jej akceptację społeczną. Prowadzenie otwartego dialogu z interesariuszami pozwala organizacjom na lepsze zrozumienie potrzeb i oczekiwań społeczności, co z kolei umożliwia tworzenie strategii zgodnych z wartościami społecznymi i środowiskowymi. Współpraca z interesariuszami zewnętrznymi i wewnętrznymi wspiera również budowanie zaufania oraz zwiększa przejrzystość w działaniach organizacji. Efektywne zarządzanie relacjami z interesariuszami przekłada się na długoterminową stabilność oraz wzrost zadowolenia i zaangażowania wszystkich stron, co jest nieodzowne dla zrównoważonego rozwoju każdej organizacji.

Aspekty zarządcze w płaszczyźnie relacyjnej zapewniają zgodność elementów rynkowych z założeniami zrównoważonego rozwoju. Jest odpowiedzialna za opracowanie (obszar koncepcyjny), wdrożenie (obszar strukturalny) i realizowanie (obszar informacyjny) skutecznych strategii *win-win-win*, gdzie realizowanie celów finansowych jest wspierane przez pozytywne efekty osiągnięte w obszarze społecznym i środowiskowym. Pełni więc ona istotną funkcję koordynacyjną pomiędzy rynkowymi a nierynkowymi płaszczyznami pomiaru dokonań. Jej umiejscowienie często następuje po fazie uczenia się i rozwoju[69] lub jest jej częścią.

Obszar koncepcyjny skupia się na tworzeniu zgodności z założeniami zrównoważonego rozwoju. Pomiar dokonań na tym etapie skupia się na ocenie integracji założeń zrównoważonego rozwoju ze zidentyfikowanymi płaszczyznami rynkowymi, definiowaniu celów rynkowych w kontekście wyzwań zrównoważonego rozwoju oraz dostosowaniu działań do zaktualizowanych ram pomiaru dokonań.

Cele te są znacząco istotne w trakcie konstrukcji podwójnie zrównoważonej karty wyników, jednakże na dalszych etapach zapewniają spójność często wielu odmiennych systemów pomiaru dokonań. Tabela 5.3 przedstawia przykładową kartę wyników mierzącą aspekt koncepcyjny.

---

[69] E.B. Leksono, S. Suparno, I. Vanany, *Integration of a balanced scorecard, DEMATEL, and ANP for measuring the performance of a sustainable healthcare supply chain*, Sustainability, 11, 13, 2019, s. 3626.

Tabela 5.3. Przykładowa karta wyników mierząca obszar koncepcyjny zgodności elementów rynkowych z założeniami zrównoważonego rozwoju

Cele	Wskaźnik KPI	Miary
Ocena integracji pomiędzy poziomami	Liczba spotkań na miesiąc	Raport menadżerów
Definiowanie celów rynkowych w kontekście zrównoważenia	Procentowy udział celów zrównoważenia	Zysk operacyjny po opodatkowaniu (kapitał zainwestowany x WACC)
Definiowanie celów bieżącego zarządzania	Stosunek osiągniętych celów dziennych	Liczba osiągniętych celów dziennych/ liczba wszystkich celów dziennych

Źródło: I. Hristov, A. Chirico, A. Appolloni, *Sustainability value creation, survival, and growth of the company: A critical perspective in the Sustainability Balanced Scorecard (SBSC)*, Sustainability, 11, 7, 2019, s. 2119.

Obszar strukturalny zapewnia zgodność procesów rynkowych z założeniami zrównoważonego rozwoju w momencie wdrażania strategii *win-win-win*. Obszar strukturalny rozpoczyna zdefiniowanie celów zrównoważonego rozwoju na mapie strategii. Następnie cele te są kaskadowane w dół organizacji. W tym obszarze ważne jest, aby cele były spójne na wszystkich poziomach pomiaru dokonań (tab. 5.4).

Tabela 5.4. Przykładowa karta wyników mierząca obszar strukturalny zgodności elementów rynkowych z założeniami zrównoważonego rozwoju

Cele	Wskaźnik KPI	Miary
Jasna definicja celów zrównoważenia w mapie strategicznej	Procentowe zrozumienie celów zrównoważenia przez pracowników	Kwestionariusz
Udostępnianie celów zrównoważenia na wszystkich poziomach organizacji	Procentowa znajomość strategicznych celów zrównoważenia przez każdą jednostkę korporacyjną	Kwestionariusz
Rozważanie zarówno krótko-, jak i długoterminowych celów zrównoważenia	Procent długoterminowych celów zrównoważenia do ogółu celów	Liczba długoterminowych celów/ ogólna liczba celów

Źródło: I. Hristov, A. Chirico, A. Appolloni, *Sustainability value creation, survival, and growth of the company: A critical perspective in the Sustainability Balanced Scorecard (SBSC)*, Sustainability, 11, 7, 2019, s. 2119.

Obszar informacyjny skupia się na koordynacji bieżących działań przez integrację systemów informacyjnych, systemów certyfikacji środowiskowej czy innych systemów pomiaru dokonań w obszarze zrównoważonego rozwoju. Podstawowym zadaniem realizowanym w tym obszarze jest dzielenie się informacją pochodzącą z wielu systemów pomiaru oraz budowanie wiedzy wynikającej z połączenia wielu systemów informacyjnych funkcjonujących w organizacji[70].

Odniesienia środowiskowe w kontekście zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstwa obejmują wiele kluczowych wskaźników i działań, które mają na celu minimalizację negatywnego wpływu na środowisko naturalne oraz maksymalizację efektywności zasobów. Wśród wskaźników środowiskowych wymienić można całkowite zużycie wody, które jest ilościowym wskaźnikiem odpowiedzialności firmy za ochronę zasobów wodnych, oraz zużycie alternatywnych źródeł energii, co świadczy o trosce firmy o minimalizację negatywnego wpływu na środowisko przez wykorzystanie odnawialnych źródeł energii[71].

W kategorii oddziaływania na środowisko wyróżnia się także bezpośrednie emisje do powietrza, które mogą przyczyniać się do globalnego ocieplenia, zubożenia warstwy ozonowej czy powstawania smogu letniego, wpływając tym samym negatywnie na strukturę i funkcję ekosystemów. Strategie zarządzania odpadami, takie jak recykling, mają na celu redukcję degradacji zarówno abiotycznej, jak i biotycznej, a odpowiednie zarządzanie poborem energii oraz emisjami do powietrza, wody i gleby jest kluczowe dla minimalizacji eutrofizacji i zakwaszenia środowiska[72].

Dla pełnego zrozumienia zrównoważonego zarządzania środowiskowego przedsiębiorstwa niezbędne jest również zrozumienie ogólnych wymiarów zrównoważonego rozwoju, które obejmują: zarządzanie materiałami, problematykę wody, gospodarowanie odpadami, zmianę klimatu, zanieczyszczenie, bioróżnorodność oraz zarządzanie produktami i systemami zarządzania środowiskowego, co jest ważne dla pełnej integracji celów środowiskowych z działalnością korporacyjną[73].

Aspekt społeczny zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstw obejmuje działania skupiające się na interakcji firmy z lokalnym społeczeństwem oraz zaangażowaniu pracowników w inicjatywy wolontariackie. Lokalne darowizny mogą być traktowane jako wskaźnik (zarówno ilościowy, jak i jakościowy) zainteresowania firmy lokalnym

---

[70] *Ibidem*.

[71] N.A. Panayiotou, K.G. Aravossis, K.E. Moschou, *A New Methodology Approach for Measuring Corporate Social Responsibility Performance*, Water, Air, & Soil Pollution: Focus, 9, 2009, s. 129–138.

[72] F. Figge i in., *op. cit.*

[73] R. Antolín-López, J. Delgado-Ceballos, I. Montiel, *op. cit.*; M. Pislaru, I.V. Herghiligiu, I.B. Robu, *op. cit.*

społeczeństwem, natomiast liczba pracowników uczestniczących w programach wolontariackich służy jako ilościowy wskaźnik społecznej wydajności firmy[74]. Obecnie działania takie uważa się w dużej mierze za pozorne.

Rozwinięcie zaangażowania społecznego firmy powinno być obserwowane w szerszym kontekście zrównoważonego rozwoju, gdzie kluczowe jest zrozumienie, jak firmy integrują cele związane z prawami człowieka, filantropią, wolontariatem, lokalnym zaangażowaniem oraz zarządzaniem relacjami z konsumentami. To wszystko wpływa na zdolność firmy do tworzenia zrównoważonej konsumpcji oraz zarządzania kryzysowego i ryzykiem, co jest istotne dla utrzymania dobrych relacji z dostawcami oraz dla etyki zarządzania[75].

Ze względu na wiele kwestii i wątków występujących w ramach płaszczyzny społecznej można zauważyć próby wyszczególnienia w jej strukturze elementów zdrowia i bezpieczeństwa. Znajdujące się tam ważne i terminowe informacje dla społeczeństwa na tematy związane ze zdrowiem i bezpieczeństwem, są uznawane zarówno za jakościowy, jak i ilościowy wskaźnik odpowiedzialności firmy. Umożliwiają one ocenę, w jakim stopniu organizacja angażuje się w komunikację i edukację publiczną dotyczącą istotnych zagrożeń dla zdrowia i bezpieczeństwa. Ponadto ilościowym wskaźnikiem wydajności firmy w zapewnianiu bezpieczeństwa na miejscu pracy, co bezpośrednio wpływa na zdrowie pracowników, jest całkowita liczba wypadków przy pracy[76].

Dodatkowo ekspozycja na bezpośrednie emisje do powietrza, wody i gleby, a także na substancje niebezpieczne, hałas i wibracje oraz promieniowanie może prowadzić do bezpośredniego uszczerbku na zdrowiu ludzi oraz ekosystemów, co wskazuje na potrzebę zintegrowanego podejścia do zarządzania środowiskowego i zdrowotnego[77].

Działania te powinny być częścią szerszej strategii zarządzania ryzykiem, która obejmuje również analizę potencjalnych skutków ekotoksycznych, co jest wyjątkowo istotne w kontekście zapewnienia bezpieczeństwa zarówno ludzi, jak i ekosystemów, w których działają przedsiębiorstwa.

Zbilansowana karta wyników zrównoważonego rozwoju ma wiele zalet, ale też i wad. Przy czym waga zalet wydaje się przewyższać wagę wad. Po pierwsze, praktyczne zastosowanie zbilansowanej karty wyników zrównoważonego rozwoju pomaga

---

[74] *Ibidem*.

[75] *Ibidem*.

[76] N.A. Panayiotou, K.G. Aravossis, K.E. Moschou, *op. cit.*

[77] F. Figge i in., *op. cit.*

w zarządzaniu zrównoważonym rozwojem i integruje kwestie środowiskowe oraz społeczne z ogólnymi celami strategicznymi przedsiębiorstwa[78].

W pomiarze dokonań zrównoważonego rozwoju brakuje jednak standardowych rozwiązań. Kompleksowy pomiar dokonań z jednej strony napotyka problem ograniczeń stosowanych dotychczas narzędzi pomiaru dokonań, takich jak strategiczna karta wyników, a z drugiej – natrafia na wyzwania pomiaru dokonań na potrzeby raportowania zrównoważonego. W efekcie największe przedsiębiorstwa duplikują systemy pomiaru dokonań. Raz pomiar dokonań występuje w kompleksowym ujęciu, gdzie prezentowane są elementy strategicznie istotne. Jednocześnie budowany jest odrębny system pomiaru dokonań, indukowany indywidualnymi potrzebami jedynie w zakresie raportowania.

Istnieje również dysproporcja pod względem raportowania treści zrównoważonego rozwoju a pomiarem zrównoważonego rozwoju na potrzeby zarządzania. Regulacje w zakresie raportowania dokonań kładą największy nacisk na kwestie środowiskowe, z ogromną ilością miar skupiających się na tej dziedzinie. Znaczące były też kategorie społeczne i zasoby ludzkie. Jednak na potrzeby zarządzania relacje te bywają odwrócone[79].

Kolejną wadą jest ogólność i nadmierne skoncentrowanie na KPI. Mimo że pomiar dokonań dostarcza wszechstronnego obrazu operacji firmy dla osób decyzyjnych, ma też pewne słabości, takie jak nadmierna ogólność, która utrudnia włączenie wyników do codziennej praktyki, lub dążenie do przekształcenia celów firmy w spójny zestaw kryteriów oceny przy jednoczesnym minimalizowaniu przeciążenia informacjami[80]. To powoduje często skupienie uwagi na mierniku, a nie na realizowanym celu. Zjawisko to opisano jako prawo Campbella. Stanowi ono, że „im częściej przy podejmowaniu decyzji wykorzystuje się jakikolwiek ilościowy wskaźnik społeczny, tym bardziej będzie on narażony na presję korupcyjną i tym bardziej podatny będzie na zniekształcanie i korupcję procesów społecznych, które ma monitorować"[81].

Kiedy R.S. Kaplan i D. Norton rozszerzyli swoje ramy BSC z pomiaru wyników na narzędzie zarządzania wynikami, zaproponowali, aby miary niefinansowe stanowiły prawie 80% oceny wyników kierownictwa[82]. Nie zalecili jednak określonej

---

78 S.D. Johnson, *Identification and selection of environmental performance indicators: application of the balanced scorecard approach*, Corporate Environmental Strategy, 5, 4, 1998, s. 34–41.

79 N.A. Panayiotou, K.G. Aravossis, K.E. Moschou, *op. cit.*

80 S.J. Lin, M.F. Hsu, *Decision making by extracting soft information from CSR news report*, Technological and Economic Development of Economy, 24, 4, 2018, s. 1344–1361.

81 D.T. Campbell, *Assessing the impact of planned social change*, Evaluation and Program Planning, 2, 1, 1979, s. 67–90; B. Rothstein, *The Quality of Government: Corruption, Social Trust, and Inequality in International Perspective*, University of Chicago Press, Chicago 2011.

82 R.S. Kaplan, D.P. Norton, *op. cit.*

wagi dla żadnego rodzaju metryki BSC[83]. W praktyce okazało się, że menadżerowie skupiają się na czymś przeciwnym i cierpią z powodu stronniczości w zakresie mierników finansowych. Kiedy pojawia się taka stronniczość, „użytkownicy systemu pomiaru wyników mogą lekceważyć znaczenie miar niefinansowych i w większym stopniu polegać na miarach finansowych"[84]. Może to wynikać z pewnego rodzaju efektu „aureoli", kiedy to wynikom finansowym przypisuje się automatycznie wiele innych pozytywnych cech. W efekcie postrzeganie wyników w zakresie miar niefinansowych następuje przez pryzmat miar finansowych[85]. Promowanie miar finansowych może wynikać z budowy samej BSC, kiedy do agregacji mierników w procesie kaskadowania wyższe wagi przypisywano miernikom finansowym[86]. Dołączenie elementów środowiskowych i społecznych powoduje powstanie nadmiaru informacji menadżerskich. M.M. Cheng i K.A. Humphreys opisują proces radzenia sobie z wieloma sygnałami. Menadżerowie tworzą wówczas struktury mentalne zbudowane dla konkretnego kontekstu decyzyjnego. Dzięki temu organizują informacje w „sekcje" w celu łatwiejszego przechowywania i wyszukiwania. Wtedy miary, które nie wydają się „pasować" do sekcji, są ignorowane[87].

Doprowadziło to do finansowej stronniczości. Samo włączenie mierników zrównoważonego rozwoju do BSC może nie gwarantować ich przydatności. Dodatkowymi przyczynami finansowej stronniczości są[88]:

a) miary finansowe wspólne dla wszystkich jednostek umożliwiają porównania między jednostkami biznesowymi[89],
b) menadżerowie, którzy stają przed dużym obciążeniem poznawczym, gdy mają do czynienia z wieloma miarami wyników; stają przed złożonym, wieloatrybutowym

---

[83] R.F. Bento, L. Mertins, L.F. White, *Ideology and the balanced scorecard: An empirical exploration of the tension between shareholder value maximization and corporate social responsibility*, Journal of Business Ethics, 142, 2017, s. 769–789.

[84] G.K. DeBusk, L.N. Killough, R.M. Brown, *Financial measures bias in the use of performance measurement systems*, Advances in Management Accounting, 14, 2005, s. 65; R.F. Bento, L. Mertins, L.F. White, *op. cit.*

[85] *Ibidem*.

[86] E. Cardinaels, P.M.G. Van Veen-Dirks, *Financial versus non-financial information: The impact of information organization and presentation in a Balanced Scorecard*, Accounting, Organizations and Society, 35, 6, 2010, s. 565–578; R.F. Bento, L. Mertins, L.F. White, *op. cit.*

[87] M.M. Cheng, K.A. Humphreys, *The differential improvement effects of the strategy map and scorecard perspectives on managers' strategic judgments*, The Accounting Review, 87, 3, 2012, s. 899–924.

[88] R.F. Bento, L. Mertins, L.F. White, *op. cit.*

[89] M.G. Lipe, S.E. Salterio, *The balanced scorecard: Judgmental effects of common and unique performance measures*, The Accounting Review, 75, 3, 2000, s. 283–298; M.G. Lipe, S.E. Salterio, *A note on the judgmental effects of the balanced scorecard's information organization*, Accounting, Organizations and Society, 27, 6, 2002, s. 531–540; R.D. Banker, H. Chang, M. Pizzini, *The balanced scorecard: Judgmental effects of performance measures linked to strategy*,

zadaniem decyzyjnym, prawdopodobnie przekraczającym ich możliwości przetwarzania poznawczego[90],

c) menadżerowie, którzy nie ufają miarom niefinansowym, ponieważ nie są one często audytowane przez ekspertów spoza firmy[91],
d) menadżerowie, którzy kładą nacisk na miary oparte na wynikach, a nie na miernikach opartych na wkładzie lub zorientowanych na proces[92],
e) brak wiedzy i znajomości miar niefinansowych, a także oczekiwania, że akcjonariusze będą wywierać presję na menadżerów, aby skupili się na wynikach finansowych[93],
f) miary obrazujące zrównoważony rozwój w porównaniu do miar finansowych są[94]:
   – postrzegane jako mniej jasne[95],
   – są zbierane i raportowane rzadziej[96],
   – odnoszą się do „niejasnych celów”[97],
   – cierpią na problemy z trafnością zbieżną, czyli ich wpływ na wyniki postrzegany przez menadżerów może się różnić od faktycznego wpływu[98],
   – mają niższą spójność wewnętrzną i wiarygodność[99],

The Accounting Review, 79, 1, 2004, s. 1–23; W.N. Dilla, P.J. Steinbart, *Relative weighting of common and unique balanced scorecard measures by knowledgeable decision makers*, Behavioral Research in Accounting, 17, 1, 2005, s. 43–53; K.A. Humphreys, K.T. Trotman, *The balanced scorecard: The effect of strategy information on performance evaluation judgments*, Journal of Management Accounting Research, 23, 1, 2011, s. 81–98.

90 W.N. Dilla, P.J. Steinbart, *op. cit.*

91 T. Libby, S. Salterio, A. Webb, *The Balanced Scorecard: The effects of assurance and process accountability on managerial judgment*, The Accounting Review, 79, 4, 2004, s. 1075–1094.

92 C.E. Brown, I. Solomon, *Effects of outcome information on evaluations of managerial decisions*, The Accounting Review, 62, 3, 1987, s. 564–577; D. Ghosh, *Alternative measures of managers' performance, controllability, and the outcome effect*, Behavioral Research in Accounting, 17, 1, 2005, s. 55–70.

93 G.K. DeBusk, R.M. Brown, L.N. Killough, *Components and relative weights in utilization of performance measurement systems like the Balanced Scorecard*, British Accounting Review, 35, 3, 2003, s. 215–231.

94 R.F. Bento, L. Mertins, L.F. White, *op. cit.*

95 J.H. Lingle, W.A. Schiemann, *From balanced scorecard to strategic gauges: Is measurement worth it?*, Management Review, 85, 3, 1996, s. 56–61.

96 *Ibidem*.

97 *Ibidem*.

98 N. Rahman, C. Post, *Measurement issues in environmental corporate social responsibility (ECSR): Toward a transparent, reliable and construct valid instrument*, Journal of Business Ethics, 105, 3, 2012, s. 307–319.

99 *Ibidem*.

– są powiązane z problematycznymi standardami i wielkościami docelowymi, co może powodować problem suboptymalizacji, gdzie poprawa wyników w jednym obszarze powoduje pogorszenie w innym[100].

W świetle powyższych rozważań wprowadzenie zbilansowanej karty wyników zrównoważonego rozwoju powinno wiązać się nie tylko z wyznaczeniem nowych celów, ale bardziej powinno być połączone z głębszą zmianą. Ze zmianą sposobu myślenia i kultury organizacyjnej. Bez tej zmiany miary niefinansowe nadal będą ignorowane, a cele społeczne i środowiskowe będą stanowiły ograniczenia i warunki brzegowe realizowania działalności przez przedsiębiorstwo. Wdrożenie BSC zrównoważonego rozwoju powinno wiązać się zatem ze zmianą priorytetów strategicznych i uwzględnieniem elementów kultury organizacyjnej. Istnieje wówczas możliwość właściwego odzwierciedlenia charakteru relacji pomiędzy interesariuszami oraz otwarcia struktur przedsiębiorstwa na te relacje. Wdrożenie takiego pomiaru dokonań opisano w modelu A. Niemca[101].

Bibliografia

Amini M., Bienstock C.C., *Corporate sustainability: An integrative definition and framework to evaluate corporate practice and guide academic research*, Journal of Cleaner Production, 76, 2014, 12–19.

Andrews K.R., *The Concept of Corporate Strategy*, Irwin, Homewood 1951.

Anthony R., *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*, Harvard Business Press, Harvard 1965.

Antolín-López R., Delgado-Ceballos J., Montiel I., *Deconstructing corporate sustainability: A comparison of different stakeholder metrics*, Journal of Cleaner Production, 136, 2016, 5–17.

Armstrong M., Brown D., *Strategic Reward: Making it Happen*, Kogan Page Publishers, London 2006.

Artiach T., Lee D., Nelson D., Walker J., *The determinants of corporate sustainability performance*, Accounting & Finance, 50, 1, 2010, 31–51.

Banker R.D., Chang H., Pizzini M., *The balanced scorecard: Judgmental effects of performance measures linked to strategy*, The Accounting Review, 79, 1, 2004, 1–23.

Bansal P., *Evolving sustainably: A longitudinal study of corporate sustainable development*, Strategic Management Journal, 26, 3, 2005, 197–218.

[100] S. de Colle, A. Henriques, S. Sarasvathy, *The paradox of corporate social responsibility standards*, Journal of Business Ethics, 125, 2, 2014, s. 177–191.

[101] A. Niemiec, *op. cit.*

Bartolacci F., Caputo A., Soverchia M., *Sustainability and financial performance of small and medium sized enterprises: A bibliometric and systematic literature review*, Business Strategy and the Environment, 29, 4, 2019.

Bento R.F., Mertins L., White L.F., *Ideology and the balanced scorecard: An empirical exploration of the tension between shareholder value maximization and corporate social responsibility*, Journal of Business Ethics, 142, 2017, 769–789.

Brown C.E., Solomon I., *Effects of outcome information on evaluations of managerial decisions*, The Accounting Review, 62, 3, 1987, 564–577.

Buk H., *Nowoczesne zarządzanie finansami. Planowanie i kontrola*, C.H. Beck, Warszawa 2006.

Campbell D.T., *Assessing the impact of planned social change*, Evaluation and Program Planning, 2, 1, 1979, 67–90.

Cannon J.A., *Business Strategy and Policy*, Harcourt, Brace & World, New York 1968.

Cardinaels E., Van Veen-Dirks P.M.G., *Financial versus non-financial information: The impact of information organization and presentation in a Balanced Scorecard*, Accounting, Organizations and Society, 35, 6, 2010, 565–578.

Chandler Jr A.D., *Strategy and Structure: Chapters in the History of the Industrial Enterprise*, MIT Press, Cambridge 1962.

Cheng M.M., Humphreys K.A., *The differential improvement effects of the strategy map and scorecard perspectives on managers' strategic judgments*, The Accounting Review, 87, 3, 2012, 899–924.

Colle S. de, Henriques A., Sarasvathy S., *The paradox of corporate social responsibility standards*, Journal of Business Ethics, 125, 2, 2014, 177–191.

Czymmeck F., Faßbender-Wynands E., *Die Bedeutung der Balanced Scorecard im Rahmen eines auf Kennzahlen basierenden Umwelt-Controlling Arbeitsbericht*, vol. 6, Universität Köln, Köln 2001.

DeBusk G.K., Brown R.M., Killough L.N., *Components and relative weights in utilization of performance measurement systems like the Balanced Scorecard*, British Accounting Review, 35, 3, 2003, 215–231.

DeBusk G.K., Killough L.N., Brown R.M., *Financial measures bias in the use of performance measurement systems*, Advances in Management Accounting, 14, 2005, 61–89.

Deegen T., *Ansatzpunkte zur Integration von Umweltaspekten in die „Balanced Scorecard"*, Center for Sustainability Management, Lüneburg 2001.

Dilla W.N., Steinbart P.J., *Relative weighting of common and unique balanced scorecard measures by knowledgeable decision makers*, Behavioral Research in Accounting, 17, 1, 2005.

Doerr J., *Measure What Matters. How Google, Bono, and the Gates Foundation Rock the World with OKRs*, Portfolio/Penguin, New York 2018.

Drucker P., *Management: Tasks, Responsibilities, Practices*, Harper & Row, New York 1974.

Drucker P., *Praktyka zarządzania*, MT Biznes, Warszawa 2009.

Ehrmann H., *Kompakt – Training, Balanced Scorecard*, F. Kiehl Verlag, Ludwigshafen 2003.

Figge F., Hahn T., Schaltegger S., Wagner M., *Sustainability Balanced Scorecard. Wertorientiertes Nachhaltigkeitsmanagement mit der Balanced Scorecard*, Center for Sustainability Management, Lüneburg 2001.

Garbarski L., Rutkowski I., Wrzosek W., *Marketing. Punkt zwrotny nowoczesnej firmy*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2000.

Ghosh D., *Alternative measures of managers' performance, controllability, and the outcome effect*, Behavioral Research in Accounting, 17, 1, 2005, 55–70.

Hahn R., Kuhnen M., *Determinants of sustainability reporting: A review of results, trends, theory, and opportunities in an expanding field of research*, Journal of Cleaner Production, 59, 2013, 5–21.

Hansen E.G., Schaltegger S., *The sustainability balanced scorecard: A systematic review of architectures*, Journal of Business Ethics, 133, 2016, 193–221.

Hilgers D., *Performance Management. Leistungserfassung und Leistungssteuerung in Unternehmen und öffentlichen Verwaltungen*, Gabler Edition Wissenschaft, Wiesbaden 2008.

Hristov I., Chirico A., Appolloni A., *Sustainability value creation, survival, and growth of the company: A critical perspective in the Sustainability Balanced Scorecard (SBSC)*, Sustainability, 11, 7, 2019.

Humphreys K.A., Trotman K.T., *The balanced scorecard: The effect of strategy information on performance evaluation judgments*, Journal of Management Accounting Research, 23, 1, 2011, 81–98.

Jaroszyński M., Zimmermann M., Brzeziński W., *Polskie prawo administracyjne. Część ogólna*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1956.

Jasiulewicz-Kaczmarek M., Żywica P., *The concept of maintenance sustainability performance assessment by integrating balanced scorecard with non-additive fuzzy integral*, Maintenance and Reliability, 20, 4, 2018, 650–661.

Johnson S.D., *Identification and selection of environmental performance indicators: application of the balanced scorecard approach*, Corporate Environmental Strategy, 5, 4, 1998, 34–41.

Kaplan R.S., Norton D.P., *Strategiczna karta wyników: Jak przełożyć strategię na działanie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2001.

Kekecs Z., Varga K., *Positive suggestion techniques in somatic medicine: A review of the empirical studies*, Interventional Medicine and Applied Science, 5, 3, 2013, 101–111.

Krzakiewicz K., Cyfert S., *Podstawy zarządzania organizacjami*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2020.

Kuczyński P.M., *Misja i wartości w procesie zarządzania strategicznego przedsiębiorstw*, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Wrocław 2021.

Leksono E.B., Suparno S., Vanany I., *Integration of a balanced scorecard, DEMATEL, and ANP for measuring the performance of a sustainable healthcare supply chain*, Sustainability, 11, 13, 2019.

Libby T., Salterio S., Webb A., *The Balanced Scorecard: The effects of assurance and process accountability on managerial judgment*, The Accounting Review, 79, 4, 2004, 1075–1094.

Lin S.J., Hsu M.F., *Decision making by extracting soft information from CSR news report*, Technological and Economic Development of Economy, 24, 4, 2018, 1344–1361.

Lingle J.H., Schiemann W.A., *From balanced scorecard to strategic gauges: Is measurement worth it?*, Management Review, 85, 3, 1996, 56–61.

Lipe M.G., Salterio S.E., *A note on the judgmental effects of the balanced scorecard's information organization*, Accounting, Organizations and Society, 27, 6, 2002, 531–540.

Lipe M.G., Salterio S.E., *The balanced scorecard: Judgmental effects of common and unique performance measures*, The Accounting Review, 75, 3, 2000, 283–298.

Marketing. Koncepcja skutecznych działań, red. L. Garbarski, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2011.

Mercer L.L.C., *Pay for Results. Aligning Executive Compensation with Business Performance*, John Wiley & Sons, Hoboken 2009.

Michalak J., *Pomiar dokonań od wyniku finansowego do Balanced Scorecard*, Difin, Warszawa 2008.

Moneva J.M., Ortas E., *Corporate environmental and financial performance: a multivariate approach*, Industrial Management & Data Systems, 110, 2, 2010, 193–210.

Moneva J.M., Rivera-Lirio J.M., Muñoz-Torres M.J., *The corporate stakeholder commitment and social and financial performance*, Industrial Management & Data Systems, 107, 1, 2007, 84–102.

Nedosekin A.O., Rejshahrit E.I., Kozlovskij A.N., *Strategic approach to assessing economic sustainability objects of mineral resources sector of Russia*, Journal of Mining Institute, 237, 2019, 354–360.

Niemiec A., *Kluczowe mierniki dokonań (KPI) w zarządzaniu organizacją na gruncie teorii równowagi funkcjonalnej*, CeDeWu, Warszawa 2019.

Niemiec A., Sierpińska-Sawicz A., *Metody monitorowania makro- i mikrootoczenia przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2024, https://doi.org/10.18559/978-83-8211-225-2.

Niemiec A., Skoczylas W., *Ewolucja raportowania zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstw w odpowiedzi na zmieniające się oczekiwania informacyjne interesariuszy*, [w:] *Analiza ekonomiczna przedsiębiorstw w warunkach niepewności*, red. C. Kochalski, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2023.

Nurcahyo R., Wibowo A.D., Putra R.F.E., *Key Performance Indicators Development for Government Agency*, International Journal of Technology, 5, 2015.

Panayiotou N.A., Aravossis K.G., Moschou K.E., *A New Methodology Approach for Measuring Corporate Social Responsibility Performance*, Water, Air, & Soil Pollution: Focus, 9, 2009, 129–138.

Piaszczyk A., *Audyt a kontrola: porównanie*, Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, 333, 2017, 150–161.

Pislaru M., Herghiligiu I.V., Robu I.B., *Corporate sustainable performance assessment based on fuzzy logic*, Journal of Cleaner Production, 223, 2019, 998–1013.

Plachy R.J., Plachy S.J., *Performance management: Getting results from your performance planning and appraisal system*, AMACOM, New York 1988.

Podgórski D., *Measuring operational performance of OSH management system – A demonstration of AHP-based selection of leading key performance indicators*, Safety Science, 73, 2015, 146–166.

Putarungsi P., *Development of conceptual framework and indicators for assessment of power development fund in Thailand*, Kasetsart Journal of Social Sciences, July 2018.

Rahman N., Post C., *Measurement issues in environmental corporate social responsibility (ECSR): Toward a transparent, reliable and construct valid instrument*, Journal of Business Ethics, 105, 3, 2012, 307–319.

Ramos T.B., Caeiro S., *Meta-performance evaluation of sustainability indicators*, Ecological Indicators, 10(2), 2010, 157–166.

Rothstein B., *The Quality of Government: Corruption, Social Trust, and Inequality in International Perspective*, University of Chicago Press, Chicago 2011.

Samsonowa T., Buxmann P., Gerteis W., *Defining KPI sets for industrial research organizations – a performance measurement approach*, International Journal of Innovation Management, 13, 2, 2009, 157–176.

Searcy C., *Corporate sustainability performance measurement systems: A review and research agenda*, Journal of Business Ethics, 107, 2012.

Starościak J., *Metoda porównawcza w nauce prawa administracyjnego*, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny, 2, 1973, 103–112.

Steiner G.A., Miner J.B., *Management Policy and Strategy: Text, Readings, and Cases*, Macmillan, New York 1977.

System pomiaru dokonań w przedsiębiorstwach, red. A. Niemiec, CeDeWu, Warszawa 2016.

United Nations, *Transforming our world: The 2030 Agenda for Sustainable Development*, United Nations, 2015.

Wood J.V., Perunovic W.Q.E., Lee J.W., *Positive self-statements: Power for some, peril for others*, Psychological Science, 20, 7, 2009, 860–866.

World Commission on Environment and Development, *Our Common Future*, Oxford University Press, Oxford 1987.

Zakrzewska-Bielawska A., *Zarządzanie w kryzysie*, [w:] *Zarządzanie ryzykiem operacyjnym*, red. I. Staniec, J. Zawiła-Niedźwiecki, C.H. Beck, Warszawa 2008.

Rozdział 6

Ryzyko w strategicznej rachunkowości zarządczej

6.1. Istota ryzyka i jego rodzaje w działalności gospodarczej przedsiębiorstw

Transformacja przedsiębiorstw w kierunku zrównoważonego rozwoju, zwłaszcza w otoczeniu VUCA lub BANI, wymaga rozwinięcia systematycznej zdolności identyfikacji i następnie podejmowania kolejnych kroków w zakresie zarządzania ryzykiem.

Ryzyko towarzyszące każdej działalności jest pojęciem wieloznacznym, trudnym do zdefiniowania. Poszukując źródeł pochodzenia tego słowa, najczęściej podaje się za P.L. Bernsteinem, że słowo „ryzyko" wywodzi się z języka starowłoskiego, gdzie *ris(i)co* oznacza 'rafę, którą statek powinien ominąć'[1]. *Risicare* oznacza zatem 'odważyć się', 'ośmielić się'. W tym rozumieniu ryzyko wiąże się raczej z wyborem niż nieuchronnym przeznaczeniem[2]. A. Karmańska przedstawiła istotę ryzyka i identyfikację jego cech po analizie pięciu nurtów badawczych, czyli filozoficznych i klasycznych podstaw definiowania ryzyka, nieklasycznych ram analizy atrybutów ryzyka, cech ryzyka według defensywnego nurtu w jego definiowaniu, podejścia do identyfikacji ryzyka według nurtu ofensywnego i nurtu umiejscowionego w teorii podejmowania ryzyka. Ryzyko w najbardziej ogólnym ujęciu:

1) jest kategorią obiektywną występującą zawsze niezależnie od stopnia ludzkiej świadomości,
2) uświadomione, staje się kluczowym kryterium decyzyjnym w każdym obszarze funkcjonowania człowieka,
3) zmierzone, poddaje się zarządzaniu[3].

---

[1] T.T. Kaczmarek, *Zarządzanie ryzykiem handlowym i finansowym dla praktyków*, ODDK, Gdańsk 1999, s. 12.

[2] W. Tarczyński, M. Mojsiewicz, *Zarządzanie ryzykiem*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2001, s. 13.

[3] *Ryzyko w rachunkowości*, red. A. Karmańska, Difin, Warszawa 2008, s. 61.

W odniesieniu do działalności gospodarczej i uwzględniania ryzyka w rachunkowości zarządczej istotne są takie jego cechy jak:

- występowanie zawsze lub prawie zawsze w otoczeniu warunków niepewności,
- możliwość kwantyfikacji, która nie występuje w przypadku niepewności, ponieważ jest zdeterminowana przez okoliczności całkowicie nieprzewidywalne,
- immanentny element towarzyszący wszystkim aspektom działalności gospodarczej,
- wymóg określenia zbioru możliwych pozytywnych i negatywnych skutków potencjalnego działania,
- wyrażanie się przez zbiór prawdopodobieństw wystąpienia możliwych skutków potencjalnego działania,
- zmienność w czasie i zależność od stopnia świadomości w procesie decyzyjnym warunków niepewności, której jest obiektywnym korelatem,
- powiazanie z subiektywną skłonnością do działania w warunkach niepewności,
- uaktywnianie się tylko wtedy, gdy jego podmiot wyraża aktywną postawę i chęć zweryfikowania w praktyce możliwości wystąpienia jednego z potencjalnych skutków działania (lub jego zaniechania bądź niepodjęcia),
- realizacja w postaci wyłącznie jednej z możliwych opcji skutków działania (lub jego zaniechania bądź niepodejmowania),
- ostateczne pojawianie się zawsze w sposób bezpośredni lub pośredni w długim lub krótkim horyzoncie oddziaływania wpływa na wynik finansowy osiągany z działalności gospodarczej[4].

Elementami definicji ryzyka według innych autorów są też: ważność, powiązanie z celem lub położeniem gospodarczym, powiązanie z określonym poziomem zarządzania i przedziałem czasu oraz charakter przyczynowo-skutkowy[5].

Ryzyko występuje wtedy, gdy:

- rezultat, jaki będzie osiągnięty w przyszłości nie jest znany, ale jest możliwe zidentyfikowanie przyszłych sytuacji,
- znane jest prawdopodobieństwo zrealizowania poszczególnych możliwości w przyszłości[6].

Jak wynika z przedstawionych cech, pojęcia ryzyka ze względu na jego mierzalność nie można utożsamiać z niepewnością, która nie jest mierzalna. Na postrzeganie różnic między tymi pojęciami może wpływać też zakres informacji czy przyjęte metody

---

[4] *Ibidem*, s. 61.

[5] M. Diederichs, S. Form, T. Reichmann, *Standard zum Risikomanagement*, Controlling, 16, 4/5, 2004.

[6] W. Tarczyński, M. Mojsiejewicz, *op. cit.*, s. 12.

określania rozkładu prawdopodobieństwa jako kryterium klasyfikacji. Z tego powodu uważa się również, że punkt ciężkości w rozróżnianiu tych pojęć leży w określeniu źródeł niepewności lub ryzyka. W większości przypadków przyjmuje się, że źródłem wystąpienia niepewności jest brak znajomości wystąpienia przyszłych możliwości i szans. N. Taleb przywołuje zjawiska znane jako tzw. czarne łabędzie lub szare łabędzie. Pierwsze to te, które:

- są nieoczekiwane (subiektywnie mało prawdopodobne),
- mają porażające konsekwencje,
- po pewnym czasie wydaje się, że były do przewidzenia i są wytłumaczalne,
- nie wpisują się w znane modele.

Drugie natomiast to zagrożenia częściowo do przewidzenia, których właściwości nie są jednak w pełni znane[7].

Obecnie uważa się, że większość globalnych zagrożeń można przewidzieć. Są to wydarzenia lub zbieg wydarzeń, które zaskakują jednostkę lub grupę pomimo wcześniejszego posiadania wszystkich informacji potrzebnych do przewidzenia ich i konsekwencji z nich płynących. Dające się przewidzieć zagrożenia zdarzają się regularnie we wszystkich organizacjach, zarówno prywatnych, jak i państwowych. Cechuje je świadomość problemu oraz tego, że problem sam się nie rozwiąże, a wraz z upływem czasu będzie narastał. Ponadto rozwiązanie palącego problemu wiąże się z poniesieniem wysokich kosztów w chwili obecnej, natomiast korzyści płynące z podjętych działań są odsunięte w czasie i chociaż są dużo większe, to nie są wcale pewne. Ponadto decydenci i organizacje mają skłonność do podtrzymywania *status quo* lub często spotykają się z otwartym sprzeciwem wobec zmian zapobiegających zagrożeniom ze strony mniejszościowych grup interesów[8].

Przedsiębiorstwa, jeśli chcą prosperować i odnosić sukcesy, muszą zrozumieć ryzyko i nauczyć się nim zarządzać[9]. W literaturze prezentuje się definicję ryzyka w węższym i szerszym znaczeniu. W węższym ujęciu jest ono rozumiane jako ujemne odchylenie lub możliwość poniesienia straty, natomiast w szerszym ryzyko interpretowane jest dychotomicznie. W tym przypadku przyjmuje się, że przyszłe wydarzenia nie mają jednej wartości, ale mogą nieść ze sobą możliwość osiągnięcia zysku lub poniesienia straty, co prezentuje schemat 6.1.

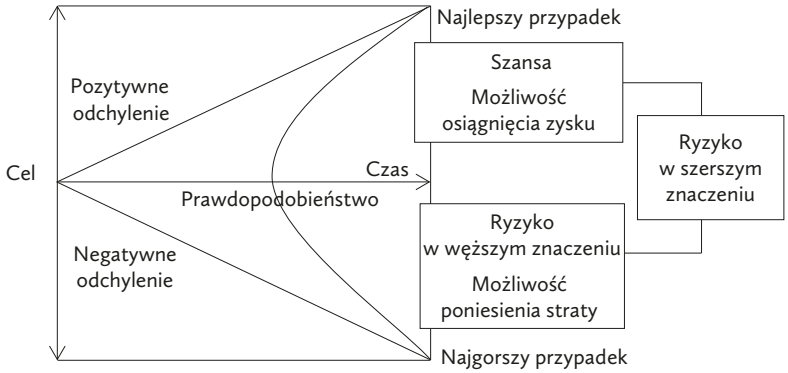
---

[7] N. Taleb, *Czarny Łabędź. O skutkach nieprzewidywalnych zdarzeń*, Kurhaus, Warszawa 2014, za: M. Majchrzak, *Odporność przedsiębiorstwa w czasach nadzwyczajnych zagrożeń. Adaptacja koncepcji resilience*, Kwartalnik Nauk o Przedsiębiorstwie, 1, 2020, s. 38–39.

[8] M. Majchrzak, *Odporność przedsiębiorstwa w czasach nadzwyczajnych zagrożeń. Adaptacja koncepcji resilience*, Kwartalnik Nauk o Przedsiębiorstwie, 1, 2020, s. 37.

[9] R.E.S. Boulton, B.D. Libert, S.M. Samek, *Odczytując kod wartości. Jak firmy tworzą wartość w nowej gospodarce*, WIG-Press, Warszawa 2001, s. XVII.

Schemat 6.1. Dychotomiczna definicja ryzyka



Źródło: F. Romeike, *Integriertes Risk Controlling und Risikomanagement im global operierende Konzern*, [w:] H. Schierenbeck, *Risk Controlling in der Praxis – Rechtliche Rahmenbedingungen und geschäftspolitische Konzeptionen in Banken*, Versicherung und Industrie, Stuttgart 2006, s. 432.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) definiuje ryzyko jako „możliwość wystąpienia zdarzeń, które będą miały wpływ na osiągnięcie celów strategicznych i biznesowych”[10]. Przy czym ryzyko tak rozumiane obejmuje zarówno skutki negatywne, jak i pozytywne.

W działalności gospodarczej przedsiębiorstw występuje wiele rodzajów ryzyka. Duża ich liczba jest powodem jego różnych klasyfikacji przy przyjęciu za podstawę odpowiednich kryteriów[11].

Najbardziej ogólnie ryzyko można podzielić na:

– ryzyko właściwe – związane z działaniem prawa wielkich liczb i odnoszące się do zjawisk o charakterze katastroficznym, jak pożary, powodzie itp.,
– ryzyko subiektywne – jest związane z niedoskonałością człowieka, który subiektywnie ocenia prawdopodobieństwo wystąpienia pewnych zjawisk w przyszłości,
– ryzyko obiektywne – jest to forma absolutna niepewności, która jest związana z niemożliwością przewidzenia rozwoju niektórych zjawisk[12].

Ryzyka związane z funkcjonowaniem przedsiębiorstwa mogą być ryzykiem:

– stałym (niezmiennym), wówczas gdy dotyczy całego systemu gospodarczego (poziom inflacji, bezrobocia itp.),

[10] *Enterprise Risk Management. Compliance Risk Management: Applying The Coso Erm Framework*, Society of Corporate Compliance and Ethics & Health Care Compliance Association (SCCE & HCCA), November 2020, s. 2, https://www.coso.org/erm-framework (dostęp: 9.06.2024).

[11] Szeroki przegląd klasyfikacji ryzyka przedstawiono w pracy *Ryzyko w rachunkowości*, *op. cit.*, s. 63–116.

[12] W. Tarczyński, M. Mojsiejewicz, *op. cit.*, s. 15–16.

– niestałym (zmiennym), w sytuacji gdy dotyczy danego przedsiębiorstwa (strajki, zagrożenie upadłością itp.)[13].

Dla podmiotów, których akcje notowane są na giełdzie, istotny jest podział ryzyka z punktu widzenia czynników, które go kształtują. W tym przypadku ryzyko całkowite dzieli się na dwa rodzaje ryzyka, które potem poddawane są dalszej szczegółowej klasyfikacji, a mianowicie:

1. Ryzyko systematyczne (rynkowe, niedywersyfikowalne, zewnętrzne) niepodlegające kontroli przez dany podmiot gospodarczy. Nie może być ono także wyeliminowane przez inwestorów. Źródłem tego ryzyka są nie tylko siły przyrody, ale też warunki ekonomiczne panujące na danym rynku lub na rynku globalnym. W jego ramach można wyróżnić wiele ryzyk szczegółowych, między innymi ryzyko: stopy procentowej, walutowe, rynku, siły nabywczej, polityczne, wydarzeń itd.
2. Ryzyko niesystematyczne (specyficzne, dywersyfikowalne, wewnętrzne) związane z decyzjami podejmowanymi przez zarządy spółek. Przejawia się ono w reakcjach kursowych na sytuacje przedsiębiorstwa, specyficzne dla danego podmiotu, ale niewynikające z trendów na rynku kapitałowym ani też z uwarunkowań makroekonomicznych. Ryzyko związane z daną firmą jest spowodowane takimi wydarzeniami jak: procesy sądowe, strajki, udane i nieudane programy marketingowe, powodzenie i porażka w otrzymaniu dużych kontraktów lub innymi zdarzeniami, które dotyczą tylko danej firmy. Ponieważ wydarzenia takie mają charakter losowy, akcjonariusze są w stanie minimalizować to ryzyko, dywersyfikując skład portfela akcji. Do ryzyka wewnętrznego można zaliczyć między innymi ryzyko: niedotrzymania warunków, zarządzania, biznesu, finansowe, bankructwa, reinwestowania, wykupu na żądanie bądź przedwczesnej spłaty, zamienności[14].

   Ważnym podziałem ryzyka – zwłaszcza w ubezpieczeniach – jest podział na:
   – ryzyko spekulatywne, wówczas gdy zależnie od podjętej decyzji wystąpi zysk lub strata,
   – ryzyko czyste, gdy można osiągnąć tylko stratę lub jej brak[15].

W kategoriach księgowych wyróżnia się dwa rodzaje ryzyka, tworzące ryzyko całkowite, a mianowicie:

– ryzyko operacyjne,
– ryzyko finansowe[16].

---

[13] *Ibidem*, s. 16.

[14] C.A. Kulp, *Casualty Insurance*, Ronald Press, New York 1928, s. 4–7, za: W. Tarczyński, M. Mojsiejewicz, *op. cit.*, s. 16–17.

[15] W. Tarczyński, M. Mojsiejewicz, *op. cit.*, s. 19.

[16] T. Waśniewski, W. Skoczylas, *Teoria i praktyka analizy finansowej w przedsiębiorstwie*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 2004, s. 11–12.

Ryzyko operacyjne odnosi się do zmienności zysków operacyjnych w czasie. Jest to ryzyko związane z możliwością niepokrycia kosztów operacyjnych, które ponoszą właściciele. Jego źródłem są między innymi: niepewność popytu na produkty firmy, trudność uzyskania odpowiednich cen, zakres posiadanej przez firmy kontroli nad ponoszonymi kosztami, stopień płynności przedsiębiorstwa przy wystąpieniu trudnej sytuacji finansowej, kwalifikacje posiadane przez kierownictwo firmy i jej zdolności do reagowania na nieprzewidziane sytuacje, poziom konkurencji na rynku, stopnień dywersyfikacji produkcji, perspektywy rozwoju firmy, udziału kosztów stałych itp. Ryzyko operacyjne stanowi bezpośredni rezultat podejmowanych przez przedsiębiorstwo decyzji inwestycyjnych, czyli decyzji dotyczących skali oraz miejsc i kierunków inwestowania, co wymaga dużych kwalifikacji i doświadczenia w prognozowaniu wyników przyszłej działalności gospodarczej.

Ryzyko finansowe ma swoje źródło w decyzjach finansowych, które dotyczą wyboru źródeł finansowania działalności gospodarczej. Wynika ono z wykorzystania źródeł finansowania o stałym koszcie i jest bezpośrednią konsekwencją niemożności pokrycia tych kosztów.

Ryzyko całkowite obejmuje więc ryzyko niepokrycia zarówno kosztów operacyjnych, jak i stałych kosztów finansowych.

Ryzyka związane z działalnością przedsiębiorstwa można systematyzować według różnych kryteriów. Konieczne jest więc do ich wyodrębnienia dokonanie identyfikacji obszarów ryzyka występującego w przedsiębiorstwie. Najczęściej podstawą klasyfikacji obszarów ryzyka przedsiębiorstwa jest kryterium funkcjonalne lub procesowe. Zgodnie z pierwszym kryterium wyróżnić można ryzyko: zaopatrzenia, produkcji, zbytu, inwestycji, finansowe czy w zakresie postępu i rozwoju. Ponieważ procesy w każdym przedsiębiorstwie mają zindywidualizowany przebieg i są zróżnicowane, wyróżnić można zasadniczo ryzyka towarzyszące procesom podstawowym i pomocniczym lub też ryzyka, które mają charakter nadrzędny i odzwierciedlają skumulowane efekty oddziaływania pojedynczych ryzyk w tworzeniu wartości. Ryzyka zewnętrzne i ryzyka wewnętrzne powinny być analizowane regularnie i we wzajemnym powiązaniu[17].

Przykładową klasyfikację ryzyka prezentuje tabela 6.1.

[17] *Ibidem*, s. 39–41.

Tabela 6.1. Klasyfikacja ryzyka

Ryzyko działalności gospodarczej	Ryzyko finansowe	Ryzyko wynikające z zarządzania i organizacji	Ryzyko zewnętrzne
1	2	3	4
Zaopatrzenie: – wzrost cen zakupu – obniżenie jakości dostaw – uzależnienie od dostawców – (...)	*Pozyskanie kapitału*: – zły rating – ograniczone linie kredytowe – (...)	*Zarządzanie*: – niedostateczna jakość zarządzania – zakłócony przepływ informacji – fałszywe strategie/cele	*Ryzyko rynkowe i klienta*: – słaba koniunktura/inflacja – ryzyko kraju – zagrożenia ze strony konkurentów
Produkcja/świadczenie usług: – przestarzała technika produkcji/urządzeń – obniżenie jakości surowców – niewykorzystane zdolności produkcyjne/ przestoje produkcyjne – braki produkcyjne – (...)	*Inwestycje kapitałowe*: – nieefektywne inwestycje/udziały – niepewna rentowność – ryzykowne interesy spekulacyjne – (...)	*Struktura organizacyjna*: – brak kompatybilności – niejasna odpowiedzialność – słabości procesu/błędna dokumentacja procesu – (...)	*Polityka i ustawodawstwo*: – zmiany ustaw powszechnych – zmiany w polityce i subwencjach – odpowiedzialność – (...)
Logistyka: – za małe zdolności przewozowe – niedostateczna jakość transportu – za wysokie lub za niskie stany magazynowe – (...)	*Płynność*: – utrata należności – faza niskiej płynności – wahania w przepływie płatności	*Personel*: – złe zarządzanie personelem – złe stosunki między współpracownikami – niezadowolenie pracowników – (...)	*Środowisko naturalne*: – katastrofy – zmiany otoczenia – (...)
Zbyt: – uzależnienie od klientów – nieprzyjazny serwis – nieefektywna struktura zbytu – malejące ceny zbytu – (...)	*Waluta*: – wahający się kurs waluty – ryzykowne terminy wymiany towarowej – uzależnienie od dewiz – (...)	*Postęp i rozwój/innowacje*: – uzależnienie od technologii – błędne know how współpracowników – błędny rozwój produkcji – (...)	*Socjalno-kulturowe*: – zmiany towarzyskie – niebezpieczeństwa na miejscu pracy – włamanie/kradzież – zakłócone powiązania między wewnętrznymi i zewnętrznymi interesariuszami – (...)

1	2	3	4
Marketing: – fałszywe lub niedokładne określenie grup docelowych – utrata image'u – ograniczające przepisy prawa	*Stopy procentowe*: – związane z okresem płacenia – niepewne dochody odsetkowe – duże obciążenie odsetkowe – (...)	*Technologia informacyjna*: – brak zabezpieczenia obecnych systemów – niepewność systemu/ błędne wykorzystanie – niezawodność/ integracja – (...)	
		Prawo: – wymagania produktu – wymagania dotyczące przedsiębiorstwa – zmiany w prawie pracy – (...)	

Źródło: M. Diederichs, S. Form, T. Reichmann, *Standard zum Risikomangement*, Controlling, 16, 4/5, 2004.

Niezależnie od przyporządkowania ryzyk określonym polom i grupom, ryzyko może być strategiczne i operacyjne. Ryzyko strategiczne określić można przez odniesienie do systemu celów przedsiębiorstwa. Ryzyko operacyjne jest natomiast wynikiem rozpoznania bieżących zdarzeń i przebiegu bieżącej działalności przedsiębiorstwa, a mianowicie: niedostatecznie długiego okresu funkcjonowania, braku pewności lub ludzkiego działania (ryzyko: finansowe, działania, zarządzania i organizacji) lub zewnętrznych czynników, które mają bezpośredni wpływ na przebieg działalności.

6.2. Ryzyko związane ze zrównoważonym rozwojem

Trudność definicji ryzyka przekłada się na problem definicji ryzyka zrównoważonego rozwoju. Analiza literatury pozwala jednak zidentyfikować wiele propozycji tej definicji. Biorąc pod uwagę źródła ryzyka i trzy wymiary koncepcji Triple Bottom Line, B. Ocicka, W. Rogowski, J. Turek definiują ryzyko zrównoważonego rozwoju jako możliwość odchylenia się od oczekiwanej przez interesariuszy wartości ekonomicznej, społecznej i środowiskowej[18].

[18] B. Ocicka, W. Rogowski, J. Turek, *Industry 4.0 technologies as enablers of sustainability risk management*, Ekonomia i Prawo. Economics and Law, 21(4), 2022, s. 730.

W opinii Federacji Europejskich Stowarzyszeń Zarządzania Ryzykiem ryzyko zrównoważonego rozwoju to „niepewne wydarzenie lub stan społeczny lub środowiskowy, który, jeśli wystąpi, może mieć znaczący negatywny wpływ na firmę. Obejmuje także możliwości, które mogą być dostępne dla organizacji ze względu na zmiany społeczne lub czynniki środowiskowe. Natomiast ryzyka i/lub możliwości środowiskowe, społeczne i związane z zarządzaniem, które mogą mieć wpływ na jednostkę, są powszechnie określane jako ryzyko dla zrównoważonego rozwoju, ryzyko niefinansowe, pozafinansowe”[19]. „Ryzyko związane ze zrównoważonym rozwojem dotyczy praktyk związanych z ESG przedsiębiorstwa, jego strategii, sektora i terytorium, na którym funkcjonuje”[20].

W sprostowaniu do Rozporządzenia Delegowanego Komisji (UE) 2023/2772 ryzyka zdefiniowane zostały jako związane ze zrównoważonym rozwojem, mające negatywne skutki finansowe wynikające z kwestii z zakresu ochrony środowiska, polityki społecznej lub ładu korporacyjnego, które mogą wywierać negatywny wpływ na sytuację finansową jednostki, jej wyniki finansowe, przepływy pieniężne, dostęp do finansowania lub koszt kapitału w perspektywie krótko-, średnio- lub długoterminowej[21].

Dodatkowo można znaleźć definicję szans i ryzyka związanych ze zrównoważonym rozwojem. Pierwsze określone zostało jako niepewne zdarzenia lub warunki środowiskowe, społeczne lub związane z ładem korporacyjnym, które – w przypadku ich zaistnienia – mogłyby wywrzeć potencjalnie istotny pozytywny wpływ na model biznesowy jednostki lub jej strategię oraz zdolność realizacji przyjętych przez nią założeń i celów oraz tworzenia wartości. Tym samym ryzyko to może wpływać na decyzje jednostki i jej partnerów, z którymi łączą ją relacje biznesowe w kwestiach związanych ze zrównoważonym rozwojem. Podobnie jak wszystkie inne szanse te związane ze zrównoważonym rozwojem mierzy się jako połączenie skali wpływu z prawdopodobieństwem jego wystąpienia[22].

Analogicznie zdefiniowane zostało ryzyko związane ze zrównoważonym rozwojem. To niepewne zdarzenia lub warunki środowiskowe czy społeczne lub związane z ładem korporacyjnym, które – w przypadku ich zaistnienia – mogłyby wywrzeć potencjalnie istotny negatywny wpływ na model biznesowy jednostki lub jej strategię

---

[19] People, Planet & Performance, *The Contribution of Enterprise Risk Management to Sustainability*, Federation of European Risk Management Associations, Brussels 2021, s. 7.

[20] *Ibidem*.

[21] Sprostowanie do rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) 2023/2772 z dnia 31 lipca 2023 r. uzupełniającego dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE w odniesieniu do standardów sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego, Dz.Urz. UE PL Serie L, 2024/90431 z 29.07.2024, Załącznik II.

[22] *Ibidem*.

oraz zdolność do realizacji przyjętych przez nią założeń i celów oraz tworzenia wartości. Ryzyko to może tym samym wpływać na decyzje jednostki i jej relacje biznesowe w kwestiach związanych ze zrównoważonym rozwojem. Podobnie jak wszelkie inne rodzaje ryzyka związane ze zrównoważonym rozwojem, stanowi połączenie skali wpływu z prawdopodobieństwem jego wystąpienia[23].

W rozporządzeniu delegowanym znalazły się też inne rodzaje ryzyka, istotne w zakresie zrównoważonego rozwoju (tab. 6.2).

Tabela 6.2. Rodzaje ryzyka istotne w zakresie zrównoważonego rozwoju

Szanse	Szanse związane ze zrównoważonym rozwojem, mające pozytywne skutki finansowe
Ryzyka	Ryzyka związane ze zrównoważonym rozwojem, mające negatywne skutki finansowe wynikające z kwestii z zakresu ochrony środowiska, polityki społecznej lub ładu korporacyjnego, które mogą wywierać negatywny wpływ na sytuację finansową jednostki, jej wyniki finansowe, przepływy pieniężne, dostęp do finansowania lub koszt kapitału w perspektywie krótko-, średnio- lub długoterminowej
Istotne szanse	Szanse związane ze zrównoważonym rozwojem, mające pozytywne skutki finansowe, które wywierają istotny wpływ (lub można słusznie oczekiwać, że wywrą wpływ) na przepływy pieniężne jednostki, jej dostęp do finansowania lub koszt kapitału w perspektywie krótko-, średnio- lub długoterminowej
Istotne ryzyko	Ryzyka związane ze zrównoważonym rozwojem, mające negatywne skutki finansowe, które wywierają istotny wpływ (lub można słusznie oczekiwać, że wywrą wpływ) na przepływy pieniężne jednostki, jej dostęp do finansowania lub koszt kapitału w perspektywie krótko-, średnio- lub długoterminowej
Szanse związane z klimatem	Potencjalne pozytywne skutki dla jednostki wynikające ze zmiany klimatu. Działania na rzecz łagodzenia zmiany klimatu i przystosowania się do niej mogą stwarzać szansę dla jednostek. Szanse związane z klimatem będą różnić się w zależności od regionu, rynku i sektora, w którym jednostka prowadzi działalność
Ryzyko fizyczne związane z klimatem (ryzyko fizyczne wynikające ze zmiany klimatu)	Ryzyka wynikające ze zmiany klimatu, które mogą być wywołane zdarzeniami (nagłe) lub długoterminowymi zmianami (długotrwałe) wzorców klimatycznych. Nagłe ryzyka fizyczne wynikają z określonych zagrożeń, zwłaszcza zdarzeń związanych z pogodą, takich jak burze, powodzie, pożary lub fale upałów. Długotrwałe ryzyka fizyczne wynikają z długookresowych zmian klimatu, takich jak zmiany temperatury, i ich wpływu na podnoszący się poziom mórz, ograniczoną dostępność wody, utratę bioróżnorodności oraz zmiany w zakresie produktywności gruntów i gleby
Ryzyko przejścia związane z klimatem	Ryzyka wynikające z przejścia na gospodarkę niskoemisyjną i odporną na zmianę klimatu. Zazwyczaj zalicza się do nich ryzyka polityczne, ryzyka prawne, ryzyka technologiczne, ryzyka rynkowe oraz ryzyko utraty reputacji

[23] *Ibidem*.

cd. tabeli 6.2

Ryzyko przejścia związane z klimatem	Ryzyka wynikające z przejścia na gospodarkę niskoemisyjną i odporną na zmianę klimatu. Zazwyczaj zalicza się do nich ryzyka polityczne, ryzyka prawne, ryzyka technologiczne, ryzyka rynkowe oraz ryzyko utraty reputacji
Ryzyko fizyczne	Wszystkie przedsięwzięcia gospodarcze na świecie zależą od funkcjonowania systemów ziemskich, w tym stabilnego klimatu i usług ekosystemowych, np. dostarczania biomasy (surowców). Ryzyka fizyczne związane z przyrodą są bezpośrednim wynikiem zależności podmiotu od przyrody. Ryzyka fizyczne powstają, gdy systemy naturalne są zagrożone na skutek wpływu zjawisk klimatycznych (np. ekstremalnych warunków pogodowych, takich jak susza), zdarzeń geologicznych (np. zjawisk sejsmicznych, takich jak trzęsienie ziemi) lub zmian w równowadze ekosystemów (takich jak jakość gleby lub ekologia morska), które wpływają na usługi ekosystemowe, od których zależą podmioty. Ryzyka te mogą mieć charakter nagły i/lub długotrwały. Ryzyka fizyczne związane z przyrodą powstają w wyniku zmian warunków biotycznych (dotyczących przyrody ożywionej) i abiotycznych (dotyczących przyrody nieożywionej), które podtrzymują zdrowe, funkcjonujące ekosystemy. Ryzyka fizyczne są zazwyczaj specyficzne dla danego terenu. Ryzyka fizyczne związane z przyrodą są często powiązane z ryzykami fizycznymi związanymi z klimatem
Ryzyko systemowe	Ryzyko wynikające z awarii całego systemu, a nie jego poszczególnych części. Charakteryzuje się punktami krytycznymi o niskim poziomie, które sumują się i pośrednio powodują duże awarie, obejmujące kaskadowe interakcje ryzyka fizycznego i ryzyka przejścia (efekt domina), ponieważ utrata jednego elementu uruchamia łańcuch innych, a systemy nie są w stanie odzyskać równowagi po wstrząsie. Przykładem może być utrata gatunku kluczowego, takiego jak wydry morskie, które odgrywają kluczową rolę w strukturze biocenozy. Gdy na początku XX wieku na skutek polowania niemal doprowadzono do wyginięcia wydry morskiej, ekosystemy przybrzeżne przekształciły się i produkcja biomasy uległa znacznemu ograniczeniu
Ryzyko przejścia	Ryzyko wynikające z niedostosowania strategii i zarządzania organizacji lub inwestora do zmieniającego się krajobrazu regulacyjnego, politycznego lub społecznego, w którym prowadzi działalność. Zmiany mające na celu powstrzymanie lub odwrócenie szkód w przyrodzie, takie jak środki rządowe, przełomowe technologie, zmiany rynkowe, spory sądowe i zmieniające się preferencje konsumentów, mogą powodować lub zmieniać ryzyko przejścia

Źródło: Sprostowanie do rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) 2023/2772 z dnia 31 lipca 2023 r. uzupełniającego dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE w odniesieniu do standardów sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego, Dz.Urz. UE PL Serie L, 2024/90431 z 29.07.2024, Załącznik II.

Ryzyko należy rozpatrywać, uwzględniając łańcuch tworzenia wartości. Ten definiowany jest jako pełny zakres działań, zasobów i powiązań związanych z modelem biznesowym przedsiębiorstwa i otoczeniem zewnętrznym, w którym ono działa.

Łańcuch wartości obejmuje działania, zasoby i relacje, które przedsiębiorstwo wykorzystuje i na których opiera się przy tworzeniu swoich produktów lub usług, od koncepcji po dostawę, konsumpcję i koniec życia. Do istotnych działań, zasobów i relacji zaliczają się te związane z modelem biznesowym przedsiębiorstwa oraz otoczeniem zewnętrznym, w którym ono funkcjonuje. Odpowiednie działania, zasoby i powiązania obejmują:

a) te związane z własną działalnością przedsiębiorstwa, takie jak zasoby ludzkie,
b) elementy wzdłuż kanałów dostaw, marketingu i dystrybucji, takie jak materiały, pozyskiwanie usług oraz sprzedaż i dostawa produktów i usług,
c) otoczenie finansowe, geograficzne, geopolityczne i regulacyjne, w którym działa przedsiębiorstwo[24].

Aby ocenić ryzyko i szanse, przedsiębiorstwo bierze pod uwagę swoją własną zależność od zasobów naturalnych, ludzkich i społecznych. Przedsiębiorstwo identyfikuje potencjalne zmiany w dostępności, cenie i jakości tych zasobów, które są źródłami ryzyka i szans, w tym wynikających z jego łańcucha tworzenia wartości na wyższym i niższym szczeblu łańcucha dostaw[25].

Otoczenie przedsiębiorstwa jest zawsze indywidualne, odmienne od innych przedsiębiorstw. Oceniając istotne ryzyko i szanse, należy wziąć pod uwagę wszystkich odpowiednich interesariuszy (zarówno w relacjach bezpośrednich, jak i pośrednich). Ocena powinna koncentrować się na powiązaniach cechujących się istotnymi skutkami, ryzykiem i szansami, w tym z podmiotami:

– z „gorącymi punktami", które prawdopodobnie narażają się na prawdopodobieństwo rzeczywistych i potencjalnych skutków (w ten sposób generując wpływ na ludzi i/lub środowisko, co z kolei może być źródłem ryzyka i możliwości),
– w odniesieniu do których model biznesowy przedsiębiorstwa wykazuje kluczowe zależności w zakresie produktów lub usług (generując w ten sposób ryzyko i szanse dla przedsiębiorstwa)[26].

Dokonany przegląd pojęcia i szerokiej gamy rodzajów ryzyka związanych ze zrównoważonym rozwojem w otoczeniu VUCA lub BANI, przy szerszym uwzględnieniu oczekiwań interesariuszy, wymaga – jak wskazano – rozwinięcia systematycznej zdolności identyfikacji i następnie podejmowania kolejnych kroków w zakresie zarządzania ryzykiem, które wspiera specjalista z zakresu strategicznej rachunkowości zarządczej.

---

[24] EFRAG IG 2, *Value Chain Implementation Guidance*, EFRAG Sustainability reporting, May 2024, s. 10.

[25] *Ibidem*, s. 25.

[26] *Ibidem*, s. 11.

6.3. Rachunkowość zarządcza w procesie zarządzania ryzykiem

Zarządzanie ryzykiem jest odpowiednikiem zarządzania strategicznego, które zajmuje się strategicznym kierunkiem przedsiębiorstwa[27]. Osiągnięcie sukcesu w realizacji zrównoważonego rozwoju wiąże się obecnie z przyjęciem zwinnych praktyk w zakresie zarządzania ryzykiem. Nowa normalność wymaga od osób odpowiedzialnych za zrozumienie ryzyka i zarządzanie nim, jak i specjalistów z zakresu strategicznej rachunkowości zarządczej wspierających decydentów, nabycia nowych umiejętności przewidywania ryzyka oraz zwinności i zdolności adaptacyjnych. Pomocą w osiągnięciu sukcesu w elastycznym środowisku mogą być następujące ustalenia:

1. Szybkość zmian, ryzyko i zakłócenia, które skłaniają organizacje do ponownego przemyślenia swojej wizji i strategii.
2. Zwinność jest rozszerzeniem strategii i może być również najlepszym wyborem strategicznym w niektórych środowiskach. Brak elastyczności natomiast może być strategicznym błędem.
3. Zarządzający powinni regularnie oceniać środowisko, w którym działają, oraz zdolność przyjętego podejścia strategicznego do odniesienia sukcesu w tym środowisku.
4. Posiadanie wybitnych umiejętności obejmuje podejmowanie ryzyka, ale nigdy nie powinno się ono dokonywać na ślepo.
5. Nowe standardy i nowe modele biznesowe muszą uwzględniać szybkość zmian, ryzyko i zakłócenia.
6. *Agile* pomaga zarządzać niektórym ryzykiem, ale może również prowadzić do innych zagrożeń.
7. Dostępne są nowe narzędzia i metody oceny zakłóceń, środowiska, strategii i modelu biznesowego oraz łączenia zakłóceń z modelem biznesowym.
8. Doskonalsze podejście do zarządzania ryzykiem może w dużym stopniu pomóc organizacji w osiągnięciu większego sukcesu przez skupienie się na właściwych strategiach i ryzyku.
9. Zbieranie i zrozumienie zakłóceń rynkowych oraz ich wpływu na model biznesowy i działalność operacyjną, a także zbudowanie systemu wczesnego ostrzegania staje się niezwykle istotne.
10. Organizacje powinny regularnie oceniać zarządzanie ryzkiem i ponownie przeglądać cel, misję i dostosowanie systemu zarządzania ryzykiem do obecnego otoczenia, podejścia strategicznego i jednostek biznesowych[28].

---

[27] M. Diederichs, *Risikomanagement und Risikocontrolling*, 5, Verlag Franz Vahlen, München 2023, s. 19.

[28] P.L. Walker, *Enterprise Risk Management. Enabling organizational agility in an age of speed and disruption*, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, November 2022, s. 17.

Konsekwentna realizacja zrównoważonego rozwoju w warunkach zmiennego otoczenia powoduje, że w centrum zainteresowań zarządzających pozostaje środowisko ryzyka oraz odporność przedsiębiorstwa na kryzys. Ta ostatnia rozumiana jest jako długookresowa zdolność rozwojowa przedsiębiorstwa przy jednoczesnym utrzymywaniu się dobrych wyników ekonomicznych, mimo istnienia kryzysu w gospodarce[29]. W literaturze przywołuje się też koncepcję *resilience*. Koncepcja ta obejmuje:

1. Odporność, czyli zdolność powrotu firmy do stanu przed wystąpieniem czynnika stresującego. Odporność organizacji mogą zapewnić cztery współgrające ze sobą elementy:
   - oszacowanie ryzyka – należy zidentyfikować, skategoryzować i oszacować czynniki ryzyka oraz wskazać, jaką strategię należy zastosować w celu ich ograniczenia;
   - zapobieganie ryzykom – trzeba wdrożyć stosowne strategie zapobiegawcze, które będą mieć na celu wyprzedzenie i przeciwdziałanie określonym rodzajom ryzyka;
   - wykrywanie nieprawidłowości zgodnie z przyjętymi wcześniej obszarami ryzyka, np. przez okresowy audyt czy stały monitoring;
   - reagowanie na nieprawidłowości – należy przygotować scenariusze postępowań w przypadku zaistnienia nieprawidłowości, tak aby zminimalizować ich negatywny wpływ na przedsiębiorstwo.
2. Elastyczność jako zdolność adaptowania organizacji do warunków występujących w otoczeniu. Może mieć ona charakter zewnętrzny – polegający na zdolności organizacji do wpływania na otoczenie, lub wewnętrzny – sprowadzający się do wprowadzania zmian dostosowawczych w organizacji i mogący dotyczyć różnych obszarów lub podsystemów.
3. Rewitalizację strategiczną przedsiębiorstwa, która powinna przynieść nie tylko poprawę efektywności, ale również poprawę pozycji konkurencyjnej organizacji na rynku[30].

Zarządzanie zrównoważonym rozwojem wymaga dojrzałego zarządzania ryzykiem jako projektem długoterminowym, którego celem jest budowanie odporności i wykorzystanie możliwości wynikającej z transformacji ekologicznej[31]. W uzyskaniu całościowego obrazu ryzyka i szans pomocnym narzędziem są propozycje modeli zarządzania ryzykiem. Wśród nich wymienić można model Federation of European Risk Management Associations (FERMA) czy też model Committee of Sponsoring

---

[29] M. Romanowska, *Odporność przedsiębiorstwa na kryzys*, Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów, Zeszyt Naukowy, 118, 2012, s. 7–8.

[30] M. Majchrzak, *op. cit.*, s. 35–36.

[31] People, Planet & Performance, *op. cit.*, s. 4.

Organizations of the Treadway Commission (COSO). Pierwszy z modeli przedstawiono na schemacie 6.2.

Schemat 6.2. Proces zarządzania zrównoważonym ryzykiem



Źródło: People, Planet & Performance, *The Contribution of Enterprise Risk Management to Sustainability*, Federation of European Risk Management Associations, Brussels 2021, s. 10.

W centrum zarządzania ryzykiem zrównoważonego rozwoju, jak wynika ze schematu 6.1, pozostają cele strategiczne oraz apetyt na ryzyko. Apetyt na ryzyko jest ogniwem, które łączy strategię organizacji ze strukturą zarządzania ryzykiem. Najogólniej można go zdefiniować jako wielkość ryzyka, jaką organizacja jest skłonna poszukiwać i zaakceptować w dążeniu do osiągnięcia jej długoterminowych celów. Ustalając cele strategiczne, należy uwzględniać założenia apetytu na ryzyko i odwrotnie – ustalając apetyt na ryzyko, należy uwzględniać cele strategiczne[32]. Proces zarządzania zintegrowanym ryzykiem wymaga skupienia się na istotnych kwestiach ESG, które mogą zagrażać lub tworzyć możliwości realizacji celów strategicznych. W pierwszym kroku rozpoznawane są uwarunkowania wewnętrzne i zewnętrzne. W pierwszej grupie istotne są: mapowanie wewnętrznych interesariuszy, struktura zarządzania oraz kultura. Wśród uwarunkowań zewnętrznych wymienia się: mapowanie zewnętrznych interesariuszy w szerszym kontekście, wynikającym z zarządzania zrównoważonym

[32] Rozważania nad istotą tego pojęcia znajdują się w pracy A. Korombel, *Apetyt na ryzyko – próba uporządkowania terminologii*, Przegląd Organizacji, 4(927), 2017, s. 47–53.

rozwojem, regulacje, zasady i normy międzynarodowe, krajowe i lokalne oraz sektor, w którym prowadzona jest działalność. W identyfikacji uwarunkowań zarządzania ryzykiem ważne jest też rozpatrywanie ryzyk zrównoważonego rozwoju pod kątem potencjalnego ich wpływu w założonym horyzoncie czasowym. Z tego powodu konieczna jest harmonizacja okresu ich rozpatrywania z planem strategicznym oraz innymi ryzykami zidentyfikowanymi w tym czasie. W drugim kroku dokonuje się identyfikacji ryzyka i jego priorytetyzacji. Faza oceny ryzyka – stanowiąca trzeci krok – wiąże się z ilościowym oszacowaniem jego prawdopodobieństwa i skutków. Przy czym realizacja strategii zrównoważonego rozwoju wymaga szerszej oceny. Należy bowiem wziąć pod uwagę potencjalny wpływ ryzyka na firmę interesariuszy, reputację firmy i jej długowieczność. Ostatecznie wyniki oceny ryzyka zrównoważonego rozwoju raportowane są zarówno wewnętrznym komórkom w przedsiębiorstwa na potrzeby podejmowania decyzji, jak i na zewnątrz w celu spełnienia wymogów regulacyjnych i poinformowania interesariuszy[33].

Z podejściem zwinnym do zarządzania ryzykiem doskonale łączą się zasady sformułowane przez COSO w 2017 roku. W stosunku do wcześniejszych rozwiązań z 2014 roku[34], które stosowane były z powodzeniem w identyfikacji ryzyk, zarządzania nimi w ramach określonego apetytu na ryzyko oraz wspierania osiągania celów mają one dodatkowe walory. Zalicza się do nich wyraźniejsze połączenie zarządzania ryzykiem przedsiębiorstwa z wielością oczekiwań interesariuszy oraz położenie większego nacisku na sposób, w jaki zarządzanie ryzykiem przedsiębiorstwa wpływa na strategię przedsiębiorstwa i jej wyniki. Tym samym w zarządzaniu ryzykiem istotne stało się w równym stopniu zrozumienie konsekwencji strategii i możliwości niedopasowania strategii, jak i osiąganie wyznaczonych celów[35].

Model procesu zarządzania ryzykiem COSO 2017 obejmuje trzy obszary: „Wizja, misja i podstawowa wartość", „Strategia i cele biznesowe" oraz „Wyższe wyniki", co prezentuje schemat 6.3.

Przedstawione trzy element procesu zarządzania ryzykiem, stanowiące podstawowe kompetencje organizacji, zawierają pięć ściśle powiązanych kluczowych komponentów: „zarządzanie i kultura", „strategia i wyznaczanie celów", „dokonania", „przegląd i weryfikacja", „informacja, komunikacja i raportowanie". W obrębie tych pięciu komponentów znajduje się dwadzieścia zasad reprezentujących podstawowe działania, które należy uwzględnić na wszystkich etapach procesu (schemat 6.4).

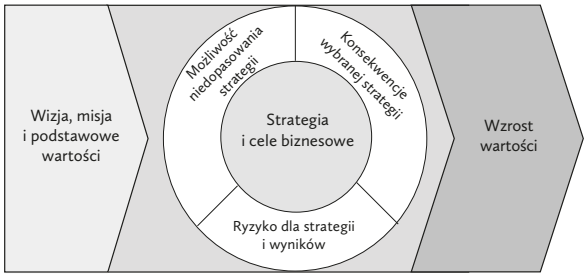
---

[33] *Ibidem*, s. 11–20.

[34] *Enterprise Risk Management – Integrated Framework*, Executive Summary, COSO, 2004.

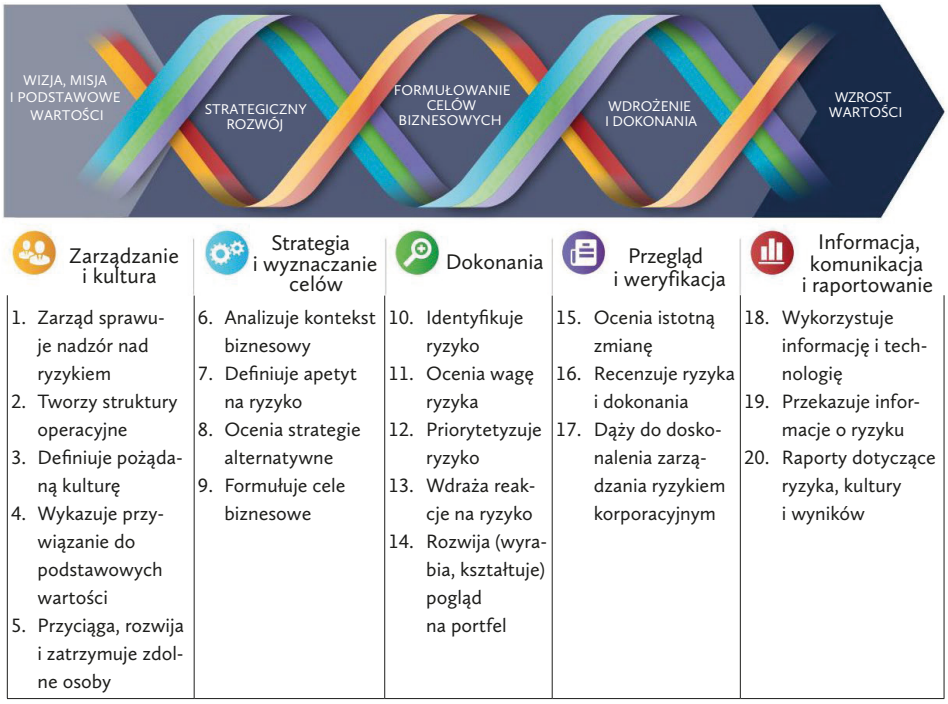
[35] *Enterprise Risk Management Integrating with Strategy and Performance*, Executive Summary, COSO, June 2017, s. 3–5.

Schemat 6.3. Model procesu zarządzania ryzykiem COSO 2017



Źródło: *Enterprise Risk Management Integrating with Strategy and Performance*, Executive Summary, COSO, June 2017, s. 5.

Schemat 6.4. Zarządzanie ryzykiem w przedsiębiorstwie



Źródło: *Enterprise Risk Management. Applying enterprise risk management to environmental, social and governance-related risks*, COSO, October 2018, s. 7.

Przedstawiony model w postaci wstążki odzwierciedla zintegrowane podejście do zarządzania ryzykiem, przy czym komponenty „strategia i wyznaczanie celów", „dokonania" i „przegląd i weryfikacja" stanowią elementy zasadniczego procesu

zarządzania ryzykiem, natomiast „zarządzanie i kultura" oraz „informacja, komunikacja i raportowanie" wspierają ten proces[36].

Komponent „zarządzanie i kultura" stanowi podstawę dla pozostałych komponentów. Zarządzanie nadaje ton organizacji, wzmacniając znaczenie i ustanawiając obowiązki nadzorcze w zakresie zarządzania ryzykiem korporacyjnym. Kultura natomiast odnosi się do wartości etycznych, pożądanych zachowań i zrozumienia ryzyka w jednostce. Zarządzanie ryzykiem jest ściśle związane ze strategią oraz wyznaczaniem celów w procesie planowania strategicznego. Ustala się apetyt na ryzyko i dostosowuje go do strategii. Cele biznesowe natomiast wprowadzają strategię w życie, służąc jednocześnie jako podstawa do identyfikacji, oceny i reagowania na ryzyko. Trzeci element, a więc dokonania, wiąże się z identyfikacją i oceną ryzyka mogącego mieć wpływ na osiągnięcie celów strategicznych i biznesowych. Zidentyfikowane i ocenione ryzyka podlegają następnie gradacji według ich wagi w kontekście apetytu na ryzyko oraz dokonuje się wyboru sposobu reakcji na ryzyko. Istotna jest tutaj portfelowa ocena wielkości podjętego ryzyka oraz raportowanie ryzyka kluczowym interesariuszom. Dokonując przeglądu dokonań, organizacja poddaje też ocenie funkcjonowanie elementów zarządzania ryzykiem korporacyjnym w czasie i w świetle istotnych zmian, a także wskazuje kierunki koniecznych zmian. Prawidłowe zarządzanie ryzykiem w przedsiębiorstwie – co wymaga podkreślenia – związane jest z ciągłym procesem pozyskiwania i udostępniania niezbędnych informacji zarówno ze źródeł wewnętrznych, jak i zewnętrznych, które przepływają w górę, w dół i przez całą organizację[37].

Wzrost ryzyka związanego z postępującymi zagrożeniami środowiskowymi, społecznymi i w obszarze zarządzania powoduje, że zarządzanie ryzykiem nabiera innego, rosnącego znaczenia. W odpowiedzi na zmieniające się uwarunkowania prowadzenia działalności COSO i World Business Council for Sustainable Development (WBCSD) podjęły się modyfikacji modelu zarządzania ryzykiem. Jej celem była pomoc organizacjom w:

1) osiąganiu większej odporności – średnio- i długoterminowa rentowność oraz odporność jednostki będą zależeć od zdolności przewidywania i reagowania na złożony i wzajemnie powiązany zestaw ryzyk zagrażających strategii i celom;
2) posługiwaniu się wspólnym językiem do wyrażania ryzyk związanych z ESG – zarządzanie ryzykiem identyfikuje i ocenia ryzyka pod kątem potencjalnego wpływu na strategię i cele biznesowe; wyrażanie ryzyka związanego z ESG w tych kategoriach wprowadza kwestie ESG do głównego nurtu procesów i ocen;

---

[36] M. Diederichs, *op. cit.*, s. 142.

[37] *Enterprise Risk Management Integrating with Strategy and Performance*, *op. cit.*, s. 6.

3) lepszym wykorzystaniu zasobów – uzyskanie solidnych informacji na temat ryzyk związanych z ESG umożliwia określenie zapotrzebowania na zasoby i pomaga zoptymalizować ich alokację;
4) lepszym wykorzystaniu możliwości związanych z ESG przez uwzględnienie zarówno pozytywnych, jak i negatywnych aspektów;
5) zrealizowaniu efektywności skali – centralne zarządzanie ryzykami związanymi z ESG oraz innymi ryzykami na poziomie jednostki pomaga wyeliminować ich nadmiarowość przez identyfikację najważniejszych z nich i w konsekwencji lepiej alokować zasoby;
6) poprawie jakości raportowania ryzyka – lepsze zrozumienie przez kierownictwo ryzyk związanych z ESG może zapewnić przejrzystość ujawniania informacji, których inwestorzy oczekują i jednocześnie są one zgodne z wymogami dotyczącymi sprawozdawczości obowiązującymi w danym państwie[38].

W zmodyfikowanym modelu procesu zarządzania ryzykiem zachowanych zostało pięć komponentów, przy czym:

1. W pierwszym komponencie wyeksponowano podnoszenie świadomości zarządu i kadry kierowniczej w zakresie ryzyk związanych z ESG i wspieranie kultury współpracy pomiędzy osobami odpowiedzialnymi za zarządzanie ryzykiem zagadnień ESG.
2. Strategia i wyznaczanie celów dla ryzyk związanych z ESG – jako drugi komponent – służy silnemu zrozumieniu kontekstu biznesowego, strategii i celów strategicznych jako kotwicy wszystkich działań i skutecznego zarządzania ryzykiem. Zastosowanie zarządzania ryzykiem do ryzyk związanych z ESG obejmuje zbadanie procesu tworzenia wartości w celu zrozumienia tych wpływów i zależności w ujęciu krótko-, średnio- i długoterminowym.
3. Komponent dokonania w zakresie ryzyk związanych z ESG obejmuje:
   a) identyfikację ryzyka z wykorzystaniem wielu instrumentów, np. analizy SWOT, mapowania wpływów i zależności, zaangażowania interesariuszy i oceny istotności ESG. Narzędzia te mogą pomóc zidentyfikować i wyrazić problemy ESG pod kątem tego, w jaki sposób ryzyko zagraża realizacji strategii i celów biznesowych jednostki;
   b) ocenę i priorytetyzację ryzyka, które obejmują ocenę dotkliwości ryzyka;
   c) wdrażanie reakcji na ryzyko, czyli sposób, w jaki jednostka zareaguje na zidentyfikowane ryzyko i ostatecznie na zachowanie lub tworzenie wartości w dłuższej perspektywie.

[38] *Enterprise Risk Management. Applying enterprise risk management to environmental, social and governance-related risks*, COSO, October 2018, s. 7.

4. Przegląd i weryfikacja ryzyk związanych z ESG, odnoszące się do działań w zakresie zarządzania ryzykiem przedsiębiorstwa, mają kluczowe znaczenie dla oceny ich skuteczności i modyfikacji. Istotne jest w tym przypadku opracowanie szczegółowych wskaźników zarządzania alertami w razie zmian, które muszą znaleźć odzwierciedlenie w identyfikacji, ocenie i reagowaniu na ryzyko.
5. Piąty komponent, a więc informacja, komunikacja i raportowanie w zakresie ryzyk związanych z ESG, obejmuje konsultacje z właścicielami ryzyka w celu określenia najodpowiedniejszych informacji, które należy przekazać, oraz raportowane wewnętrznie i zewnętrznie[39].

W wytycznych COSO i WBCSD przedstawiono następujące działania, które mają pomóc jednostce w identyfikowaniu współczesnych ryzyk związanych z ESG i zarządzaniu nimi, przy jednoczesnym zachowaniu odporności, umożliwiającej dostosowywanie się i reagowanie na megatrendy jutra (tab. 6.3).

Tabela 6.3. Działania pomocne przy identyfikacji współczesnych ryzyk związanych z ESG

Komponent 1. Zarządzanie i kultura
1. Mapuj lub zdefiniuj obowiązkowe lub dobrowolne wymagania organizacji związane z ESG. 2. Rozważ możliwości osadzenia ESG w kulturze jednostki i podstawowych wartościach. 3. Uzyskaj informacje o sposobach zwiększania świadomości zarządu na temat ryzyk związanych z ESG. 4. Mapuj struktury operacyjne, właścicieli ryzyka pod kątem ryzyk związanych z ESG, linie raportowania oraz kompleksowy proces ERM i planowania strategicznego w celu zidentyfikowania obszarów wymagających lepszego nadzoru i współpracy. 5. Stwarzaj możliwości współpracy w całej organizacji. 6. Wykorzystaj umiejętności, możliwości i wiedzę związane z ESG w procesie rekrutacji i zarządzaniu talentami, aby promować integrację
Komponent 2. Strategia i wyznaczanie celów
Zbadaj proces tworzenia wartości i model biznesu, aby zrozumieć wpływ i zależności pomiędzy wszystkimi kapitałami w perspektywie krótko-, średnio- i długoterminowej. Aby pomóc w zrozumieniu tego, wykonaj: – analizę megatrendów w celu zrozumienia wpływu pojawiających się problemów w otoczeniu zewnętrznym, – analizę mocnych i słabych stron, szans i zagrożeń (SWOT), – mapowanie wpływu i zależności dla wszystkich rodzajów kapitału, – ocenę istotności ESG w celu opisania istotnych kwestii ESG, – analizę wykorzystującą zasoby specyficzne dla ESG, – i nawiąż współpracę z interesariuszami wewnętrznymi i zewnętrznymi w celu zrozumienia pojawiających się trendów ESG. Przez cały proces zarządzania ryzykiem należy dostosować się do strategii, celów i apetytu na ryzyko jednostki. Rozważ ryzyko związane z ESG, które będzie miało wpływ na strategię lub cele jednostki

[39] *Ibidem*, s. 9.

cd. tabeli 6.3

Komponent 3. Dokonania	
3 a)	**Identyfikacja ryzyka:** Zbadaj wykaz ryzyka jednostki, aby określić, które ryzyka związane z ESG zostały zidentyfikowane, a które nie. Zaangażuj właścicieli ryzyk ESG i specjalistów ds. zrównoważonego rozwoju w proces identyfikacji ryzyka, aby wykorzystać wiedzę merytoryczną. Organizuj spotkania z praktykami zajmującymi się zarządzaniem ryzykiem i zrównoważonym rozwojem, aby zrozumieć ryzyko związane z ESG. Zidentyfikuj ryzyka związane z ESG, które mogą mieć wpływ na plany strategiczne i operacyjne organizacji. Precyzyjnie zdefiniuj wpływ ryzyk związanych z ESG na organizację. Użyj analizy przyczyn źródłowych, aby zrozumieć czynniki wpływające na ryzyko
3 b)	**Ocena i priorytetyzacja ryzyka:** Poznaj wymagania wyników oceny ryzyka (np. wpływu na strategię i cele biznesowe). Poznaj kryteria jednostki dotyczące ustalania priorytetów ryzyka. Poznaj wartość poznawczą mierników stosowanych przez jednostkę do wyrażania ryzyka (ilościowych lub jakościowych). Wybierz odpowiednie podejścia do oceny, aby zmierzyć wagę ryzyka. Wybierz i udokumentuj dane, parametry i założenia. Wykorzystaj wiedzę merytoryczną, aby nadać priorytet ryzykom związanym z ESG. Identyfikuj i kwestionuj uprzedzenia organizacyjne w odniesieniu do kwestii ESG
3 c)	**Wdrażanie reakcji na ryzyko:** Wybierz odpowiednią reakcję na ryzyko, bazując na czynnikach specyficznych dla jednostki (np. koszty i korzyści oraz apetyt na ryzyko). Opracuj uzasadnienie biznesowe reakcji i uzyskaj poparcie. Wdrażaj reakcję na ryzyko w celu zarządzania ryzykiem jednostki. Oceń reakcje na ryzyko na poziomie jednostki, aby zrozumieć ogólny wpływ na profil ryzyka jednostki
Komponent 4. Przegląd i weryfikacja ryzyka Zidentyfikuj i oceń zmiany wewnętrzne i zewnętrzne, które mogą istotnie wpłynąć na strategię lub cele biznesowe. Dokonaj przeglądu działań ERM w celu zidentyfikowania zmian w procesach i możliwościach ERM. Dąż do udoskonalenia sposobu zarządzania ryzykiem związanym z ESG przez ERM	
Komponent 5. Informacja, komunikacja i raportowanie Zidentyfikuj odpowiednie kanały informacji i komunikacji na potrzeby komunikacji wewnętrznej i zewnętrznej oraz raportowania. Komunikuj i zgłaszaj wewnętrznie istotne informacje o ryzyku związanym z ESG na potrzeby podejmowania decyzji. Komunikuj i zgłaszaj na zewnątrz istotne informacje o ryzyku związanym z ESG, aby spełnić obowiązki regulacyjne i wspierać proces decyzyjny interesariuszy. Ciągle identyfikuj możliwości poprawy jakości danych związanych z ESG raportowanych wewnętrznie i zewnętrznie	

Źródło: *Enterprise Risk Management. Applying enterprise risk management to environmental, social and governance-related risks*, COSO, October 2018, s. 10.

W procesie zarządzania ryzykiem ważna rola przypada specjalistom z zakresu rachunkowości zarządczej. Zgodnie z Ramami COSO-WBCSD to rada ds. zarządzania ryzykiem zapewnia nadzór nad strategią spółki i pełni obowiązki zarządcze, aby wspierać kierownictwo w osiąganiu jej strategii i celów biznesowych. Zastosowanie zarządzania ryzykiem przedsiębiorstwa (Enterprise Risk Management – ERM) w realizacji koncepcji zrównoważonego rozwoju wymaga wielodyscyplinarnego podejścia ze strony ekspertów i praktyków z całej jednostki. W podejściu w pełni zintegrowanym specjaliści ds. zarządzania ryzykiem i zrównoważonego rozwoju wraz z innymi ekspertami w danej dziedzinie, w tym specjalistami z zakresu rachunkowości zarządczej, mogą pracować w formalnych i symbiotycznych partnerstwach, takich jak wielofunkcyjny komitet ds. ryzyka. W ramach tego podejścia wszystkie ryzyka, czy to finansowe, środowiskowe, związane z zarządzaniem, technologiczne, społeczne i inne, są rozpatrywane jako część jednego procesu.

Jak już przedstawiono, zarządzanie ryzykiem w przedsiębiorstwie wymaga ciągłego procesu pozyskiwania i udostępniania niezbędnych informacji, zarówno ze źródeł wewnętrznych, jak i zewnętrznych. Specjaliści z zakresu rachunkowości zarządczej, mając odpowiednie, istotne kompetencje, są w stanie zapewnić kierownictwu niezbędne wsparcie w utrzymaniu kontroli, chęci wzięcia na siebie odpowiedzialności i zapewnieniu skutecznego kontrolowania w całym procesie zarządzania ryzykiem. Szczególna rola przypada im w procesie identyfikacji ryzyka, ocenie istotności i ustalaniu priorytetów ryzyka, wyborze strategii i jej wdrożeniu oraz raportowaniu ryzyka[40].

[40] Zakres obowiązków księgowych w zakresie raportowania ryzyk zrównoważonego rozwoju wynika ze stosownych regulacji europejskich, tj. Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zmiany rozporządzenia (UE) nr 537/2014, dyrektywy 2004/109/WE, dyrektywy 2006/43/WE oraz dyrektywy 2013/34/UE w odniesieniu do sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju, Dz.Urz. UE L 322/15 z 16.12.2022; Rozporządzenie Delegowane Komisji (UE) 2023/2772 z dnia 31 lipca 2023 r. uzupełniające dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE w odniesieniu do standardów sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju; Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2020/852 z dnia 18 czerwca 2020 r. sprawie ustanowienia ram ułatwiających zrównoważone inwestycje, zmieniające rozporządzenie (UE) 2019/2088, Dz.Urz. UE L 198/13 z 22.06.2020; Rozporządzenie Delegowane Komisji (UE) 2021/2139 z dnia 4 czerwca 2021 r. uzupełniające rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2020/852 poprzez ustanowienie technicznych kryteriów kwalifikacji służących określeniu warunków, na jakich dana działalność gospodarcza kwalifikuje się jako wnosząca istotny wkład w łagodzenie zmian klimatu lub w adaptację do zmian klimatu, a także określeniu, czy ta działalność gospodarcza nie wyrządza poważnych szkód względem żadnego z pozostałych celów środowiskowych, Dz.Urz. UE L 442/1 z 9.12.2021; Rozporządzenie Delegowane Komisji (UE) 2021/2178 z dnia 6 lipca 2021 r. uzupełniające rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2020/852 przez sprecyzowanie treści i prezentacji informacji dotyczących zrównoważonej środowiskowo działalności gospodarczej, które mają być ujawniane przez przedsiębiorstwa podlegające art. 19a lub 29a dyrektywy 2013/34/UE, oraz określenie metody spełnienia tego obowiązku ujawniania informacji, Dz.Urz. UE L 443/9; Rozporządzenie Delegowane Komisji (UE) 2022/1214 z dnia

6.4. Identyfikacja ryzyka i stosowane instrumenty

Pierwszym, istotnym etapem procesu zarządzania ryzykiem jest jego identyfikacja i rejestracja. Proces ten pozwala poznać ryzyka, które stanowią zagrożenie dla realizacji strategii i celów biznesowych organizacji. Ma on charakter zindywidualizowany, przyczynowo-skutkowy i przyszłościowy. Z tego też powodu, mimo istniejących procedur, jest procesem trudnym. Zmienność otoczenia powoduje, że wskazanie możliwych źródeł oraz wszelkich – bliższych i dalszych – efektów wystąpienia konkretnego zdarzenia w określonym horyzoncie czasowym, często różnym od założonego horyzontu planowania, staje się wyzwaniem. Jakość zdobytej na tym etapie wiedzy jest kluczowa i wyznacza kierunek dalszych etapów zarządzania ryzykiem. Z tego też powodu w jego trakcie należy uwzględniać wiele postulatów. M. Diederichs zaliczył do nich:

1. Kompletność. Identyfikacja tylko pewnych aspektów powoduje, że możliwość interwencji jest ograniczona. Ważną rolę odgrywa tu także zasada poprawności, którą można podzielić na dokładność (poprawność formalną) i rzetelność (poprawność merytoryczną).
2. Aktualność informacji o ryzyku, co wymaga wczesnej identyfikacji ryzyka i podjęcia działań w odpowiednim czasie. Postulat ten jest sprzeczny z poprzednim postulatem kompletności, jednakże ze względu na dynamikę otoczenia uznaje się go za priorytetowy.
3. Istotność. Przedmiotem badań powinno być jedynie istotne lub przynajmniej znaczące ryzyko. Te o niewielkim wpływie na strategię i cele przedsiębiorstwa należy w każdym przypadku udokumentować. Takie postępowanie wynika z zasady efektywności ekonomicznej, zgodnie z którą koszty identyfikacji powinny pozostawać w rozsądnej relacji do możliwych do uzyskania spostrzeżeń. W praktyce gospodarczej często jednak trudno jest rozpoznać na wczesnym etapie, czy ryzyka są znikome, czy też prowadzą do ryzyk znaczących. Może też powstać niebezpieczeństwo pominięcia potencjalnych współzależności.
4. Systematyczność i elastyczność, co oznacza, że proces ten powinien być ustandaryzowany, systematyczny i ciągły (postulat systematyki) oraz realizowany z wykorzystaniem wielu możliwych instrumentów, pozwalających na jego identyfikację na wczesnym etapie (postulat elastyczności).
5. Możliwość kontroli lub wpływania na ryzyko. Niedoszacowanie rzeczywistej sytuacji może prowadzić do błędnej oceny prawdopodobieństwa wystąpienia

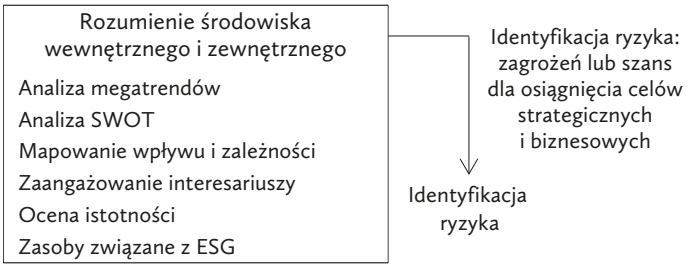
9 marca 2022 r. zmieniające rozporządzenie delegowane (UE) 2021/2139 w odniesieniu do działalności gospodarczej w niektórych sektorach energetycznych oraz rozporządzenie delegowane (UE) 2021/2178 w odniesieniu do publicznego ujawniania szczególnych informacji w odniesieniu do tych rodzajów działalności gospodarczej, Dz.Urz. UE L 188/1 z 15.07.2022.

i rozmiaru szkód. Z tego też powodu nie można wyciągać wniosku, że w świetle posiadanych informacji ryzyko jest nieistotne i w związku z tym niewarte wspominania w kontekście identyfikacji.

6. Opór psychologiczny, przestrzenny i organizacyjny. W procesie identyfikacji ryzyka zakłada się, że jego jakość zależy od ogólnej świadomości ryzyka organizacji. Towarzyszy temu również aspekt doświadczenia, intuicji i motywacji pracowników w odkrywaniu zagrożeń lub możliwości. Ważna jest w tym przypadku kultura ryzyka przedsiębiorstwa, wyrażająca się w braku konsekwencji dla osoby, która ponosi odpowiedzialność za zidentyfikowane czy zaraportowane ryzyko[41].

Identyfikacja ryzyka wiąże się zatem z poszukiwaniem obszarów lub zdarzeń, mogących być powodem wystąpienia straty lub powstania możliwości. W procesie zarządzania ryzykiem COSO-WBCSD identyfikacja ryzyka jest ściśle powiązana i stanowi kontynuację poprzedniego komponentu całego procesu, jakim jest strategia i wyznaczanie celów, co prezentuje schemat 6.5.

Schemat 6.5. Powiązanie kontekstu biznesowego i strategii z identyfikacją ryzyka



Źródło: *Enterprise Risk Management. Applying enterprise risk management to environmental, social and governance-related risks*, COSO, October 2018, s. 43.

W ramach procesu zarządzania ryzykiem COSO podkreśla się, że zarządzanie, w tym silny nadzór, jest warunkiem wstępnym skutecznej identyfikacji, oceny i reakcji na pełne spektrum ryzyk, w tym w zakresie czynników ESG dla organizacji. Kluczowe znaczenie ma integracja ryzyk związanych z ESG z podstawowymi strukturami i procesami zarządzania ryzykiem organizacji. Konieczne jest więc poznanie obowiązkowych i możliwych dobrowolnych regulacji, wymagań lub obowiązków związanych z ESG w celu uniknięcia ryzyka ich nieuwzględnienia, a także sposobu ich przekazywania kierownictwu i włączania w działania operacyjne, jasnej komunikacji tego, jak organizacja uwzględnia czynniki ESG w swojej misji, wizji, podstawowych

[41] M. Diederichs, *op. cit.*, s. 185–186.

wartościach, strategii, oraz jakie zasady lub dobrowolne zobowiązania podjęła w tym zakresie[42].

Obecnie w zarządzaniu ryzykiem konieczne jest całościowe spojrzenie na środowisko wewnętrzne i zewnętrzne, a także na to, w jaki sposób możliwe zdarzenia i trendy mogą wpłynąć na strategię, cele biznesowe i wyniki jednostki. W analizie tej ważny jest dobór źródeł informacji. Mogą one pochodzić z makrootoczenia, sektora i samego przedsiębiorstwa. Istotnym źródłem informacji odnośnie do megatrendów są publikacje Organizacji Narodów Zjednoczonych, w tym ukazujące się co roku raporty przygotowane przez Departament ONZ do Spraw Gospodarczych i Społecznych, przy udziale organizacji międzynarodowych i regionalnych oraz systemu ONZ: agend, funduszy i programów, uwzględniające również opracowania krajowych statystyków, ekspertów i naukowców. Ten zestaw źródeł informacji ryzyka uzupełniają też raporty i opracowania różnych innych podmiotów, takie jak: raporty jednostek rządowych[43], firm konsultingowych czy organizacji branżowych. W zrozumieniu kontekstu biznesowego pomocne są też: analiza biznesplanu, strategii, sprawozdań finansowych przedsiębiorstwa oraz – w stosownych przypadkach – innych informacji przekazywanych inwestorom, informacji o działalności przedsiębiorstwa, produktach/usługach, lokalizacji geograficznej działalności itd.

Analiza kontekstu biznesowego powinna być prowadzona z uwzględnieniem poglądów i interesów interesariuszy, na których przedsiębiorstwo wywiera lub może mieć wpływ na wyższym i niższym szczeblu łańcucha wartości. Pomocne w tym zakresie są:

a) analiza istniejących inicjatyw angażujących zainteresowane strony (takich jak: komunikacja, relacje inwestorskie, zarządzanie biznesowe, zespoły ds. sprzedaży i zaopatrzenia),
b) mapowanie zainteresowanych stron, na które wpływa działalność przedsiębiorstwa i relacje biznesowe; dla każdego działania, produktu lub usługi można zidentyfikować oddzielne grupy zainteresowanych stron, których to dotyczy i którym należy nadać priorytet w odniesieniu do konkretnej kwestii zrównoważonego rozwoju[44].

Analiza kontekstu biznesowego ma obecnie charakter holistyczny, przyczynowo-skutkowy, co wynika z tego, że wartość tworzona jest w różnym horyzoncie czasowym dla różnych interesariuszy, z wykorzystaniem różnych kapitałów, pomiędzy

---

[42] *Enterprise Risk Management. Applying enterprise risk management…*, *op. cit.*, s. 14–16.

[43] *Realizacja Celów Zrównoważonego Rozwoju w Polsce. Raport 2023*, https://www.gov.pl/web/rozwoj-technologia/monitoring-realizacji-agendy-2030 (dostęp: 30.06.2024).

[44] Implementation Guidance EFRAG IG 1, *Materiality Assessment Implementation Guidance*, EFRAG Sustainability Reporting, May 2024, s. 20.

którymi występuje ciągły przepływ. Jej celem jest zbadanie, w jaki sposób organizacja tworzy, zachowuje lub zmniejsza wartość pod wpływem otoczenia zewnętrznego, zbudowanych relacji z interesariuszami i uzależnienia od poszczególnych rodzajów zasobów. Analiza ta obejmuje zatem analizę otoczenia zewnętrznego w kontekście identyfikacji istotnych szans oraz zagrożeń i ich wpływu na realizację celu, misji, wizji, strategii i modelu biznesu, oraz analizę samego modelu biznesu odnośnie do efektywności zaangażowanych kapitałów (czyli kapitałów: finansowego, rzeczowego, intelektualnego, ludzkiego, społecznego, relacyjnego i naturalnego), zrealizowanych procesów i wytworzonych w ich wyniku produktów i usług (por. schemat 2.1)[45].

W procesie identyfikacji ryzyka wykorzystać można dwa podejścia: progresywne i degresywne[46]. Pierwszym punktem wyjścia procesu identyfikacji ryzyka są przyczyny/źródła. W tym przypadku istotne są odpowiedzi na trzy pytania:

1. W jakich obszarach przedsiębiorstwa mogą wystąpić ryzyka?
2. Jakie są przyczyny ryzyka i jakie potencjalne zakłócenia spowodują?
3. Jaki mogą mieć one wpływ na strategię i cele organizacji?

Podejście to wymaga całościowej analizy narażenia przedsiębiorstwa na ryzyko. Jej punktem wyjścia są pojedyncze przyczyny ryzyka w łańcuchu przyczynowo-skutkowym, od źródeł ryzyka do strategii i celów. W zależności od wielkości, branży i struktury organizacyjnej przedsiębiorstwa przyjęte mogą być różne rozwiązania metodyczne identyfikacji. Z punktu widzenia występujących rozwiązań organizacyjnych przyczyn ryzyka można poszukiwać według obszarów strategicznych, jednostek biznesowych, formy prawnej czy lokalizacji prowadzonej działalności gospodarczej. W ujęciu funkcjonalnym istotne mogą być obszary biznesowe, natomiast w ujęciu procesowym – tak jak wyróżniono w łańcuchu tworzenia wartości – procesy główne i wspierające[47]. W każdym przypadku powinny być one badane w konkretnym makro- i mikroekonomicznym otoczeniu i obejmować zarówno działania operacyjne, jak i decyzje strategiczne. Takie podejście ma swoje zalety i wady. Do zalet zaliczyć można dużą prostotę i skuteczność nawet przy organizmach średniej wielkości. Do wad należą: możliwość pominięcia w badaniu jakiegoś ryzyka, zwłaszcza gdy przedmiotem badań w pierwszej kolejności są procesy podstawowe; pominięcia części ryzyk jako „mniej istotnych", zwłaszcza gdy wywołują one znaczną liczbę różnych szkód (np. ryzyko związane z prawami człowieka); trudność dotarcia do kolejnych,

[45] W. Skoczylas, B. Dudziak, *Analiza kosztów spółdzielni i wspólnot mieszkaniowych*, CeDeWu, Warszawa 2023, s. 41–44.

[46] M. Diederichs, *op. cit.*, s. 187.

[47] Por. tabela 6.1.

pośrednich skutków zdarzenia, nawet przy identyfikacji wszystkich szkód, które może spowodować realizacja badanego ryzyka; większa pracochłonność[48].

W podejściu degresywnym przedmiotem identyfikacji ryzyka są strategia i cele. W związku z tym odpowiedzi należy udzielić również na trzy pytania:

1. Jakie strategie i cele realizuje przedsiębiorstwo?
2. Jakie ryzyka mają wpływ na te strategie oraz realizowane cele?
3. W jakich obszarach działalności przedsiębiorstwa powstały?[49]

Celem w tym podejściu jest bezpośrednia identyfikacja ryzyk, które mogą uniemożliwić całej firmie, jej funkcjom, różnym procesom itp. osiągnięcie określonych celów, mających wpływ na strategie. Zaletą tego podejścia jest celowość w poszukiwaniu ryzyka. W rezultacie pracochłonność badań jest mniejsza, ale istnieje też niebezpieczeństwo braku kompletności zarejestrowanych ryzyk. Do zalet zaliczyć można również dokładniejszą identyfikację istniejących powiązań przyczynowo-skutkowych systemu docelowego.

Identyfikacja ryzyka, niezależnie od zastosowanego podejścia, jest procesem trudnym. Wynika to z potrzeby precyzyjnego jego określenia pod kątem wpływu na strategię i cele przedsiębiorstwa, a także zrozumienia natury i pierwotnej przyczyny ryzyka. Ponadto – zgodnie z przyjętymi postulatami – w dynamicznie zmieniającym się i niepewnym otoczeniu jest procesem ciągłym. Pomocą w procesie identyfikacji ryzyka jest szeroki zestaw narzędzi prezentowany w literaturze, które można elastycznie kształtować. A. Burger i A. Burchard proponują następujący zestaw instrumentów identyfikacji, ujmowania i analizy ryzyka (tab. 6.4).

Tabela 6.4. Instrument identyfikacji, ujmowania i analizy ryzyka

Identyfikacja	Pojedyncze ryzyka	Zagregowane ryzyka
Niestystematyczna	Brainstorming (burza mózgów)	
Systematyczne	Lista pytań kontrolnych	Rejestr ryzyk
	Systemy wczesnego ostrzegania	Technika scenariuszy

Źródło: A. Burger, A. Burchard, *Risiko-Controlling*, R. Oldenbourg Verlag, München–Wien 2002, s. 68.

Metoda burzy mózgów należy do intuicyjnych technik twórczego myślenia. Jej istota sprowadza się do zespołowego poszukiwania ryzyka. Myślą przewodnią burzy mózgów jest pobudzanie uczestników sesji (zebrania) do swobodnego zgłaszania dużej ilości ryzyk. Wychodzi się tu z podstawowego założenia: duża liczba zgłoszonych ryzyk zawiera przynajmniej kilka istotnych.

[48] M. Diederichs, *op. cit.*, s. 187–188.

[49] *Ibidem*, s. 188–189.

W przebiegu burzy mózgów wyróżnić można następujące fazy:

1. Ustalenie problemu i przygotowanie sesji, a więc zebranie i posegregowanie informacji o problemie, ustalenie składu osobowego zespołu, przygotowanie pomieszczenia i środków materialnych do sesji twórczej.
2. Zespołowe poszukiwanie ryzyka może być poprzedzone spotkaniem nieformalnym dla stworzenia klimatu dla pracy twórczej. Druga część to sesja twórcza, czyli przedstawienie problemu, przypomnienie zasad burzy mózgów i generowanie pomysłów.
3. Zestawienie zidentyfikowanych ryzyk[50].

Burza mózgów wykorzystywana jest we wstępnym etapie, ale też jako alternatywa systematycznej identyfikacji ryzyka. Bazuje ona przede wszystkim na doświadczeniu i intuicji. Skuteczne poszukiwanie ryzyk uzależnione jest od składu zespołu uczestników, a także organizacji jego pracy. Z doświadczenia w stosowaniu tej techniki wynika, że najbardziej efektywne są zespoły 12–15-osobowe, mocno zróżnicowane pod względem płci, wieku, posiadanego doświadczenia, biegłości w swoim obszarze. Pożądana jest między innymi swoboda twórcza identyfikacji wielu ryzyk i ich łączenie itd.[51] Synergia pomiędzy wieloma spontanicznie określonymi ryzykami powinna skutkować sformułowaniem różnorodnych rozwiązań określonego problemu.

Burza mózgów ma wiele zalet. Zalicza się do nich przede wszystkim kreatywność w identyfikacji ryzyk, prostotę stosowania, ale też – co ważne w zakresie kapitału ludzkiego – integrację zespołu i wzrost zaangażowania. Wady tej metody stały się podstawą opracowania jej modyfikacji:

- burza mózgów ze stymulacją, co wiąże się z wykorzystaniem wielu zabiegów stymulacyjnych, wtedy gdy aktywność twórcza grupy ulegnie wyczerpaniu,
- technika PHILIPS 66, w której wyodrębnione sześć grup generuje rozwiązania problemu w ciągu sześciu minut, a następnie prezentuje swoje osiągnięcia wszystkim uczestnikom, które następnie tworzą listę ryzyk,
- burza mózgów 635 (grupa sześciu osób, każda identyfikuje trzy ryzyka w ciągu jednej sesji z pięciokrotną wymianą arkuszy).

W grupie metod systematycznej identyfikacji ryzyk znajduje się lista pytań kontrolnych (checklista). Najprościej można ją określić jako wyszczególnienie wielu ekspozycji przedsiębiorstwa na ryzyko. Oczywiście checklista nie może zawierać wszystkich możliwych ekspozycji, na jakie organizacja może być narażona. Wynika to ze zróżnicowanego charakteru i rodzaju prowadzonej działalności oraz wykorzystanych

---

[50] W. Gabrusewicz, M. Hamrol, E. Kurtys, H. Sobolewski, *Analiza wartości jako narzędzie optymalizacji kosztów własnych przedsiębiorstwa*, Akademia Ekonomiczna w Poznaniu, Poznań 1998, s. 92.

[51] *Ibidem*, s. 94–96.

źródeł informacji przy jej opracowywaniu, które mogą mieć charakter historyczny i pochodzić z różnych źródeł. Mimo tych ograniczeń, zwłaszcza po stosownych modyfikacjach, jest ona pomocna w identyfikacji ryzyka, zwłaszcza jako narzędzie minimalizujące możliwość przeoczenia jakiegoś ryzyka, na jakie narażona jest firma (jakiejś ekspozycji).

Kontrolna lista pytań może mieć różną strukturę. Te przedsiębiorstwa kształtują elastycznie, tak by było możliwe całościowe ujęcie wszystkich ryzyk w badanych obszarach i zachowanie jednolitości ujmowania ryzyka. W procesie formułowania list kontrolnych można wykorzystywać liczne kryteria, np.:

- łańcuch tworzenia wartości według M. Portera,
- źródła pochodzenia ryzyka (wewnętrzne i zewnętrzne),
- obszary oddziaływania (centra odpowiedzialności),
- zasadnicze przyczyny i parametry wpływające,
- cechy ryzyka (ryzyko systematyczne i niesystematyczne lub mierzalne i niemierzalne),
- rodzaje ryzyka, które spajają różne inne kryteria klasyfikacji[52].

Ukierunkowanie na obszary działalności ma tę zaletę, że może łączyć bardzo wiele różnych kryteriów klasyfikacji. Pierwotne kryterium, jakim jest oddziaływanie na wynik, może być dalej rozpatrywane z punktu widzenia jego pochodzenia. Ryzyka wewnętrzne mogą w dalszym ciągu być ujęte według procesu tworzenia wartości, zewnętrzne zaś – według określonych rodzajów ryzyk, specyficznych dla otoczenia konkurencyjnego. Przy czym dużo większe znaczenie przypisuje się strategicznemu ryzyku, ponieważ ma ono wpływ na wyniki całego przedsiębiorstwa lub jego dużej części. To ujęcie według różnych kryteriów umożliwia całościową kontrolę, zostają bowiem zestawione specyficzne ryzyka działalności gospodarczej przedsiębiorstwa ze specyficznymi rodzajami ryzyka zewnętrznego. Równoległe wprowadzenie wielu list pytań kontrolnych i ich łączenie prowadzi do całościowego ujęcia ryzyka. Jeżeli istnieje możliwość bezpośredniej konfrontacji odpowiedzialności za wyniki i ryzyko, można konstruować dalsze listy kontrolne według przyczyn zaistnienia ryzyka i parametrów wpływających. Ważne jest, by nie tylko wyodrębnić poszczególne ryzyka, ale też występujące między nimi powiązania[53].

Zaletą kontrolnej listy pytań jest jej relatywna prostota, zwłaszcza przy standaryzowanym i zamkniętym systemie pytań. Listy te mogą być także indywidualnie kształtowane, co umożliwia ich wszechstronne stosowanie, niezależnie od organizacji jednostki i sposobu zarządzania. Charakteryzują się zatem dużą elastycznością.

---

[52] A. Burger, A. Burchard, *Risiko-Controlling*, R. Oldenbourg Verlag, München–Wien 2002, s. 83–86.

[53] *Ibidem*, s. 86–87.

Umożliwiają też jednolitość ujęcia, co poprawia w dalszym ciągu późniejsze przetwarzanie pochodzących z nich informacji. Systematyczne ich stosowanie w jednolitej postaci umożliwia stworzenie bazy danych dla strategicznego i operatywnego zarządzania. Wprowadzenie listy pytań kontrolnych jako rutynowego zadania stwarza możliwość regularnego ujmowania i całościowej kontroli ryzyka. Istnieje jednak niebezpieczeństwo rutynowego przebiegu badania z wykorzystaniem tego narzędzia. Problemem może być to, że przeprowadzona w ten sposób identyfikacja ryzyka jest statyczna i ukierunkowana na przeszłość. Ujawnia więc znane ryzyka, które przy tym poziomie zmienności warunków niecałkowicie przedstawiają istniejącą sytuację. Dlatego też lista pytań kontrolnych powinna być modyfikowana, zwłaszcza w strategicznych obszarach, które charakteryzują się dużą dynamiką oraz niepewnością[54].

Systemy wczesnego ostrzegania[55] postrzegane są jako instrumenty ujmowania, opracowania i komunikacji informacji dotyczących rozwoju przedsiębiorstwa i otoczenia[56]. Wykorzystywane są dla odpowiednio wczesnego, systematycznego ujmowania ryzyka. Z tego powodu powinny się charakteryzować odpowiednią jakością i aktualnością. Przy konstrukcji systemów wczesnego ostrzegania wykorzystać można wiele metod, w tym najprostsze metody jakościowe, a więc różne informacje pochodzące bezpośrednio z przedsiębiorstwa oraz otoczenia, uzupełnione opiniami formułowanymi systematycznie przez ekspertów. Obok nich ważną grupę stanowią metody ilościowe, czyli metody statystyczne i sztuczne sieci neuronowe, ewaluujące w kierunku sieci hybrydowych. Obecnie oczekuje się, aby były to systemy o występujących zagrożeniach wraz z propozycjami sposobów przeciwdziałania tym zagrożeniom oraz systemy rozpoznające i umożliwiające wykorzystanie szans. Celem systemów wczesnego ostrzegania, określanych jako „strategiczny radar", jest dostrzeżenie strategicznie ważnych zdarzeń także wówczas, gdy ich wpływ na cele przedsiębiorstwa możliwy jest do oszacowania tylko częściowo. Funkcjonowanie tego systemu można scharakteryzować następująco:

1. Ujęcie słabych sygnałów przez scanning. Otoczenie przedsiębiorstwa jest nieustannie i systematycznie badane w poszukiwaniu słabych sygnałów.
2. Bieżąca kontrola słabych sygnałów przez monitoring. Zidentyfikowane słabe sygnały i ich rozwój są bieżąco kontrolowane.
3. Zidentyfikowane sygnały zostają sprawdzone z punktu widzenia ich wpływu na całe przedsiębiorstwo lub jego część.
4. Wprowadzenie odpowiednich strategii i wynikających z nich środków[57].

---

[54] *Ibidem*, s. 88–89.

[55] Ze względu na dualne rozumienie ryzyka lepszym określeniem byłoby: systemy wczesnego rozpoznania.

[56] A. Burger, A. Burchard, *op. cit.*, s. 71.

[57] *Ibidem*, s. 71–78.

Przydatność systemów wczesnego ostrzegania wyraża się tym, że identyfikacja ryzyk nie jest intuicyjna, lecz wynika z pewnej systematyki. Nie można przy tym zlekceważyć problemu selekcji krytycznych obszarów obserwacji. Obszary te zależą od przyjętej metodyki. W metodach jakościowych istotny staje się problem subiektywizmu ekspertów przy identyfikacji ryzyka. Jest to wyjątkowo ważne, gdy powiązania są niejasne. W przypadku sieci neutronowych powstaje niebezpieczeństwo ujęcia ryzyk, które są przypadkowe lub niestabilne. Ważną funkcją systemów wczesnego ostrzegania jest funkcja objaśniająca. Sprzyja temu jasne sprecyzowanie zależności występujących między słabymi sygnałami oraz wynikami przedsiębiorstwa[58]. O znaczeniu systemów wczesnego ostrzegania świadczy dokonujący się rozwój metod. W ostatnim czasie coraz większego znaczenia nabierają metody uczenia maszynowego, mające duży potencjał rozwojowy oraz wysoki walor aplikacyjny. J. Siciński uważa, że sieci neuronowe oraz alternatywne metody uczenia maszynowego to ważny kierunek rozwoju ilościowych systemów wczesnego ostrzegania[59].

Rejestr ryzyka na płaszczyźnie strategicznej jest instrumentem ujmowania ryzyka. Nie wszystkie kwestie ESG, zidentyfikowane w wyniku oceny istotności ESG lub analizy megatrendów jednostki, powinny zostać uwzględnione w rejestrze ryzyka. W przypadku niektórych kwestii właściwe może być ciągłe monitorowanie i ocena, czy w przyszłości ryzyko to należy przenieść na poziom przedsiębiorstwa i uwzględnić w rejestrze ryzyka. Niezależnie od tego, czy ryzyko jest uwzględnione w rejestrze ryzyka korporacyjnego, po jego zidentyfikowaniu mogą być wdrożone procesy w celu oceny ryzyka, ustalenia priorytetów i zareagowania na nie[60]. Rejestr ryzyka jest więc nie tylko instrumentem ujmowania pojedynczych ryzyk, ich agregacji, ale też jakościowej oceny ryzyka.

Wśród instrumentów systematycznej identyfikacji zagregowanego ryzyka znalazła się technika scenariuszy. Scenariusz definiowany jest jako wiarygodny opis tego, w jaki sposób może rozwinąć się przyszłość, i jest oparty na spójnym i wewnętrznie zgodnym zbiorze założeń dotyczących głównych przyczyn (np. tempa zmian technologicznych, ceny) i zależności. Należy zaznaczyć, że nie są one ani przewidywaniami, ani prognozami, ale służą do przedstawienia skutków zmian i działań[61].

Technika scenariuszy jest od dawna znana w zarządzaniu strategicznym[62]. Chodzi w niej o systematyczne planowanie alternatyw przyszłego rozwoju przedsiębiorstwa i jego otoczenia. W scenariuszu powiązany zostaje zatem rozwój otoczenia

---

[58] *Ibidem*, s. 81.

[59] J. Siciński, *System przedsiębiorstw wczesnego ostrzegania przed ryzykiem upadłości na przykładzie branży transportowej*, Centrum Myśli Strategicznych, Sopot 2021, s. 121.

[60] *Enterprise Risk Management. Applying enterprise risk management…*, *op. cit.*, s. 445.

[61] Rozporządzenie Delegowane Komisji (UE) 2023/2772…, *op. cit.*

[62] Por. rozdz. 3.

z odpowiednią reakcją i środkami kierowania przedsiębiorstwem. Znaczące jest przy tym ujęcie wszystkich przesłanek i odpowiednie powiązanie zewnętrznych i wewnętrznych czynników. Wykorzystanie techniki scenariusza w procesie identyfikacji ryzyka pozwala odzwierciedlić jednolicie i w sposób spójny sytuację przedsiębiorstwa w tym obszarze. Dochodzi bowiem do integracji poszczególnych ryzyk w jednym scenariuszu. Przy identyfikacji ryzyka stwarza to możliwość uwzględnienia wzajemnych zależności występujących między poszczególnymi jego rodzajami. Na zagregowanej płaszczyźnie zostaje więc uwzględnione ryzyko netto, czyli skompensowane i skumulowane. Ten instrument polecany jest zatem przede wszystkim przy ocenie znaczących ryzyk. Scenariusze tworzy się tradycyjnie dla całego przedsiębiorstwa, na szczeblu strategicznym i dla dłuższego okresu, ale też dla poszczególnych obszarów funkcjonowania przedsiębiorstwa. Podstawą ich opracowania mogą być ryzyka wyrażone zarówno jakościowo, jak i ilościowo. W pierwszym przypadku podstawą są checklisty, w drugim zaś można wykorzystać technikę Monte Carlo. Konieczne jest kontynuowanie procesu formułowania scenariuszy. Uwzględnić można wówczas nowo zidentyfikowane ryzyka i poprawić tym samym jakość scenariusza, zapewniając całościowe ujęcie ryzyka w sposób zagregowany[63].

Wartość poznawczą i kwestie dyskusyjne techniki scenariuszy A. Burger i A. Burchard przedstawili w tabeli 6.5.

Tabela 6.5. Wartość poznawcza i techniki scenariuszy

Wartość poznawcza	Kwestie dyskusyjne
– elastyczność, która umożliwia wprowadzenie wielu ryzyk na płaszczyźnie operatywnej, – określenie wrażliwości, bowiem siły oddziaływania poszczególnych ryzyk mogą być podstawą określania kierunków działania, – ukierunkowanie na przyszłość, przez co szanse i zagrożenia wyprowadzone zostają z danych przyszłościowych, – określenie dla poszczególnych scenariuszy deskryptorów, które wypływają zarówno z wewnętrznego, jak i zewnętrznego rozwoju, powodując, że instrument ten jest szczególnie przydatny do ujęcia wiązki ryzyka	– kompleksowość i dynamika otoczenia; scenariusze bazują na wzajemnych zależnościach pomiędzy poszczególnymi ryzykami i czynnikami je określającymi, – całościowe ujęcie ryzyk i czynników wpływających jest dla prognozowanego okresu i przy dużej złożoności utrudnione, – heterogeniczność ryzyka – mało porównywalne ryzyka bardzo trudno ująć w jednym scenariuszu, – rodzaj i liczba scenariuszy – im więcej scenariuszy, tym więcej możliwości rozwoju dla rozpatrywanego ryzyka zostaje przedstawionych; to jednak powoduje utratę ich przejrzystości, – duża liczba scenariuszy nasuwa refleksję o koszty i korzyści z dodatkowych informacji

Źródło: A. Burger, A. Burchard, *Risiko-Controlling*, R. Oldenbourg Verlag, München–Wien 2002, s. 98–99.

[63] A. Burger, A. Burchard, *op. cit.*, s. 94–97.

Wymienione instrumenty identyfikacji ryzyka nie wyczerpują istniejących możliwości w tym zakresie. Pomocne mogą być, obok techniki scenariuszy, inne metody analizy strategicznej, czyli analiza PEST, analiza SWOT, analiza cyklu życia produktu i analiza krzywej doświadczeń, analiza portfolio, łańcuch wartości. Poprawne ich wykorzystanie wymaga znajomości założeń oraz wartości poznawczej i przydatności praktycznej.

6.5. Ocena istotności i ustalanie priorytetów ryzyka

Nadrzędnym celem procesu oceny istotności i ustalania priorytetów ryzyka jest podział ryzyka na istotne i nieistotne. Podczas ustalenia istotności ryzyka należy brać pod uwagę takie czynniki jak:

- znaczenie finansowe strat, czyli ich wpływ na wynik finansowy,
- znaczenie skutków ryzyka dla wizerunku, czyli ich wpływ na obniżenie konkurencyjności i spadek zaufania wśród klientów,
- znaczenie dla wypełniania przepisów prawa, rekomendacji, standardów i regulacji wewnętrznych,
- poziom kosztów związanych z wprowadzeniem środków ochrony i zabezpieczeń, monitoringiem oraz działaniami korekcyjnymi[64].

Obecnie proces ten może się różnić w zależności od tego, czy realizowany jest na wewnętrzne potrzeby zarządzania ryzykiem, czy też wynika z wypełniania regulacji, w tym dotyczących raportowania zrównoważonego rozwoju.

6.5.1. Oceny istotności i ustalania priorytetów ryzyka w zarządzaniu ryzykiem przedsiębiorstwa[65]

Ryzyko związane z ESG może być trudne do oceny i ustalenia priorytetów w zarządzaniu przedsiębiorstwem. Z natury konsekwencje finansowe lub biznesowe ryzyka związanego z ESG mogą nie być od razu jasne lub mierzalne. Wyzwania te często pogłębiają się z powodu: 1) ograniczonej wiedzy organizacji na temat ryzyk związanych z ESG; 2) tendencji do skupiania się na ryzykach krótkoterminowych bez zwracania odpowiedniej uwagi na ryzyka, które mogą pojawić się w dłuższej perspektywie lub 3) trudności w ilościowym określeniu ESG – ryzyka z tym związane.

---

[64] E.I. Szczepankiewicz, *Wykorzystanie punktowej metody oszacowania ryzyka operacyjnego w instytucjach finansowych*, Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, 298, 2016, s. 107.

[65] *Enterprise Risk Management. Applying enterprise risk management…*, *op. cit.*, s. 48–66.

Nawet jeśli można określić ilościowo wagę ryzyka związanego z ESG, wynik może być niepewny. Wreszcie ryzyko może nie zostać odpowiednio sklasyfikowane pod względem priorytetów, po prostu ze względu na świadome lub nieświadome nastawienie do ryzyk, które są znane lub lepiej rozumiane.

Celem tej fazy jest wyspecyfikowanie tych rodzajów zidentyfikowanych ryzyk, które wpływają na strategię i cele biznesowe. Osiąga się to przez:

– identyfikację wpływów lub skutków, jakie ryzyko może mieć na jednostkę,
– wybór najodpowiedniejszego podejścia, dobór danych i założeń do oceny[66].

Szczegółowy przedmiot rozważań dotkliwości ryzyka przedstawiono w tabeli 6.6.

Tabela 6.6. Ocena dotkliwości ryzyka

Oceń wagę ryzyka Przeprowadzaj oceny, aby określić ryzyko związane ze zdolnością organizacji do osiągnięcia swojej strategii i celów	
1. Wpływy i skutki W jaki sposób ryzyko wpływa na zdolność organizacji do osiągnięcia swojej strategii i celów biznesowych?	2. Wybory analityczne Jaka jest właściwa metoda oceny ryzyka?
1.1. Zrozumienie podejścia polegającego na ustalaniu priorytetów ryzyka Jakie kryteria stosuje organizacja w celu ustalania priorytetów ryzyka? Czy organizacja stosuje jakościowe lub ilościowe metody punktacji?	2.1. Podejście do oceny Które podejście do oceny jest odpowiednie do pomiaru dotkliwości ryzyk związanych z ESG (np. udział ekspertów, prognozowanie i wycena, analiza scenariuszy lub narzędzia specyficzne dla ESG)? Jakie dodatkowe narzędzia są dostępne wspierające ocenę?
1.2. Zrozumienie ważności wskaźników Jakie wskaźniki są używane do wyrażenia wpływu na strategię i cele biznesowe (np. zyski, koszty, przychody, aktywa i alokacja/inwestycje kapitału)? Jakich wskaźników używa się do pomiaru prawdopodobieństwa, szybkości wystąpienia i częstotliwości? Czy wskaźniki są jakościowe czy ilościowe?	2.2. Dane, parametry i założenia Jakie są wymagania dotyczące danych? Jakie dane są dostępne? Jakie parametry i założenia należy zastosować (np. czas, okres, zakres)?
3. Nadaj priorytet ryzyku Ustal priorytety ryzyka w oparciu na wadze, wadze odpowiedniego celu biznesowego i apetytu organizacji na ryzyko	

Źródło: opracowano na podstawie ustaleń grupy zadaniowej ds. ujawniania informacji finansowych związanych z klimatem (czerwiec 2017). Suplement techniczny: *Wykorzystanie analizy scenariuszy do ujawniania zagrożeń i szans związanych z klimatem*, za: *Enterprise Risk Management. Applying enterprise risk management to environmental, social and governance-related risks*, COSO, October 2018, s. 52.

[66] *Ibidem*, s. 52.

Istotność ryzyka określana jest przez dwa elementy: a) wpływ (wynik lub skutek ryzyka), który może być pozytywny lub negatywny; b) prawdopodobieństwo wyrażone jakościowo (np. niskie, wysokie) lub ilościowo (np. w procentach). Ze względu na cechy różnicujące ryzyko ESG (makroskala, większa nieprzewidywalność, ujawnianie się w dłuższym horyzoncie czasowym, wieloaspektowość, wzajemne powiązanie) w stosunku do tradycyjnego ryzyka, mogą być wykorzystane dodatkowe kryteria, zapewniające pełniejsze zrozumienie charakteru i zakresu narażenia jednostki na ryzyko, czyli np. zdolność adaptacji, złożoność itd. Wielkość potencjalnego ryzyka obliczana jest według następującego wzoru:

$$R = P \times S$$

gdzie:

R – wielkość oczekiwanej straty związanej z danym ryzykiem,

P – prawdopodobieństwo wystąpienia rozpatrywanego zdarzenia,

S – skutek (oddziaływanie), gdy wystąpi rozpatrywane zdarzenie (poziom strat).

Prawdopodobieństwo (P) może być wymierne lub tylko odczuwalne przez decydenta. W niektórych analizach może stanowić złożenie dwóch czynników: częstości występowania zagrożenia i podatności danego zasobu na zagrożenie. Strata w wyniku wystąpienia niekorzystnego zdarzenia (S) może mieć charakter finansowy (przychody ze sprzedaży EBIT, *cash flow*), wywoływać skutek prawny lub utratę wizerunku, a także ich kombinacje albo wszystkie jednocześnie[67]. Aby zapewnić porównywalność ocenianych ryzyk, należy ustalić jednolity horyzont czasowy dla obu wyznaczników.

Wobec różnych możliwości pomiaru ryzyka[68] należy dokonywać każdorazowo stosownego wyboru, uwzględniając jego zgodność z misją, wizją, podstawowymi wartościami, strategią i celami przedsiębiorstwa oraz podejściem organizacji do ustalania priorytetów, preferencji dotyczących wskaźników, horyzontu czasowego ryzyka i rodzaju ocenianego ryzyka. W każdym przypadku wiąże się to z określeniem odpowiedniego podejścia do oceny i wyboru danych, parametrów i wymaganych założeń do oceny ryzyka. W modelu COSO proponuje się cztery podejścia, które można zastosować do jakościowego lub ilościowego pomiaru dotkliwości ryzyka związanego z ESG. Podejścia te przedstawiono w tabeli 6.7.

---

[67] E.I. Szczepankiewicz, *op. cit.*, s. 104–105.

[68] W. Skoczylas, *Wskaźniki i systemy wskaźników ekonomicznych w pomiarze dokonań przedsiębiorstw*, Rozprawy i Studia, T. CMXXXIX (865), Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2013, s. 155–160.

Tabela 6.7. Podejścia wykorzystywane do pomiaru ryzyka

Podejście	Opis
Eksperckie	Odnosi się do metod prognozowania wykorzystujących panel ekspertów (np. podejście Delphi) lub wywiady i dyskusje ze specjalistami z danej dziedziny. Udział ekspertów może pomóc w identyfikacji zagrożeń lub zapewnić dodatkowe zrozumienie pierwotnych przyczyn, skutków lub współzależności. Wyniki tych warsztatów mogą wesprzeć modelowanie Monte Carlo przez dostarczenie krzywych rozkładu, które stanowią podstawę modelu. Wyniki można wykorzystać jako samodzielną ocenę lub jako dane wejściowe do dalszej analizy ilościowej w celu ustalenia priorytetów ryzyka. Szczególnie przydatne są one w przypadku braku danych lub narzędzi. Wywiady lub warsztaty z ekspertami stosuje się w celu uzyskania scenariuszy i szacunków wpływu prawdopodobieństwa. Wyniki te są często wykorzystywane w analizie scenariuszy lub symulacji Monte Carlo
Prognozowanie i wycena	Pozwala przewidzieć wpływ przyszłego zdarzenia na podstawie danych z przeszłości i teraźniejszości, pochodzących od jednostki lub jej odpowiedników, w celu oszacowania potencjalnego wpływu ryzyka na przychody, koszty lub zysk. Tradycyjne narzędzia ERM, takie jak regresja statystyczna i symulacja Monte Carlo, a także narzędzia wykorzystujące duże zbiory danych i sztuczną inteligencję, mogą wspierać kwantyfikację ryzyk związanych z ESG. Jakość prognoz w dużej mierze zależy od wiarygodności danych i założeń
Analiza scenariuszy	Analiza scenariuszy jest dobrze ugruntowanym narzędziem oceny potencjalnych konsekwencji szeregu długoterminowych przyszłych stanów w warunkach niepewności. Może to być szczególnie skuteczne narzędzie w przypadku ryzyk związanych z ESG, ponieważ ogranicza zakres, w jakim menadżerowie muszą „przewidywać" możliwe wyniki – przez zapewnienie organizacji wielu scenariuszy do rozważenia i wykorzystania przy planowaniu reakcji
Narzędzia specyficzne wykorzystywane do ESG	Dostępne narzędzia różnią się stopniem jakości i dojrzałości

Źródło: *Enterprise Risk Management. Applying enterprise risk management to environmental, social and governance-related risks*, COSO, October 2018, s. 55–61.

Oprócz wymienionych podejść do oceny dotkliwości ryzyka wykorzystać można analizę konkurencji, oceny interesariuszy i wzajemne analizy porównawcze, a także konkretne podejścia oparte na danych, wspierane przez technologię i duże zbiory danych.

Ocena ryzyka wymaga dokonywania wyborów dotyczących danych wejściowych, parametrów i założeń. Trzeba ustalić, czy zestaw dostępnych danych pierwotnych i wtórnych umożliwia pomiar ryzyka, jaka jest jakość tych danych oraz czy dotyczą one

zdefiniowanego zakresu ryzyka. Niezwykle ważne jest też określenie okresu i zakresu oceny. Ramy COSO ERM sugerują, że horyzont czasowy stosowany do oceny ryzyka powinien być taki sam jak horyzont czasowy stosowany w odniesieniu do strategii i celów biznesowych, np. 10 lub 15 lat. Zakres prowadzonych analiz może być również zróżnicowany i dotyczyć np. łańcucha wartości czy jednostek organizacyjnych. Wyjątkowo ważna jest – z punktu widzenia zaangażowania specjalistów z zakresu strategicznej rachunkowości zarządczej – ocena prawdopodobieństwa wystąpienia określonych zdarzeń oraz rzetelna prognoza przyszłych przepływów pieniężnych i kosztu kapitału. Dokonując wyboru źródeł danych, należy uwzględnić sposób ich opracowania oraz wynikające z tego tytułu konsekwencje, np. ryzyko niedoboru wody może opierać się na nieaktualnych pomiarach opadów i działów wodnych, co wiąże się z koniecznością ich uaktualnienia w określonym czasie.

Ocenę dotkliwości ryzyka zamyka ustalenie priorytetów ryzyka, oparte na znaczeniu odpowiedniego celu biznesowego i apetycie organizacji na ryzyko. Ma ono na celu określenie: pilności wymaganej reakcji kierownictwa, rodzajów niezbędnych działań oraz poziomu inwestycji w reakcję na ryzyko. Do wspierania procesu ustalania priorytetów może być wykorzystana metoda delficka[69]. Wielofunkcyjny charakter uczestników tych paneli oznacza, że nie są oni wszyscy w jednakowym stopniu zaznajomieni z ryzykami związanymi z ESG. Z tego powodu ważne jest dostarczenie stosownych informacji odnośnie do kontekstu ryzyk związanych z ESG, wpływu ryzyka na strategię organizacji, kluczowych wskaźników dokonań (KPI), praktyk innych firm lub firm branżowych czy wreszcie zobowiązań publicznych.

Identyfikując, oceniając i ustalając priorytety ryzyk związanych z ESG, ważne jest, aby zidentyfikować i rzucić wyzwanie stronniczości. Wynikać może ono z istnienia dominujących osobowości, które kierują określonymi stanowiskami lub opiniami, nadmiernego polegania na wskaźnikach liczbowych, wynikach finansowych lub danych historycznych przy podejmowaniu decyzji, zakotwiczenia w konkretnym wyniku lub reakcji zdarzenia ryzykownego, nieproporcjonalnego znaczenia niedawnych wydarzeń lub krótkoterminowego ryzyka finansowego czy też tendencji do unikania ryzyka lub jego podejmowania.

W przezwyciężeniu stronniczości pomóc mogą np.: otwartość umysłu eliminująca wpływ stereotypów, specyficzne skojarzenia i czynniki nieistotne, tworzenie zespołów interdyscyplinarnych i uzyskiwanie obiektywnych informacji, ilościowy pomiar ryzyka, używanie wspólnego języka i wspólnych wskaźników oceny ryzyka.

---

[69] Metoda Delphi jest jedną z heurystycznych metod rozwiązywania problemów. Jest to ekspercka metoda prognozowania, która polega na uzyskaniu konsensusu wśród grupy ekspertów w celu przewidzenia przyszłych zdarzeń lub oceny określonych sytuacji. https://mfiles.pl/pl/index.php/Badanie_metod%C4%85_Delphi (dostęp: 15.07.2024).

6.5.2. Wytyczne EFRAG dotyczące wdrażania oceny istotności na potrzeby raportowania zrównoważonego rozwoju[70]

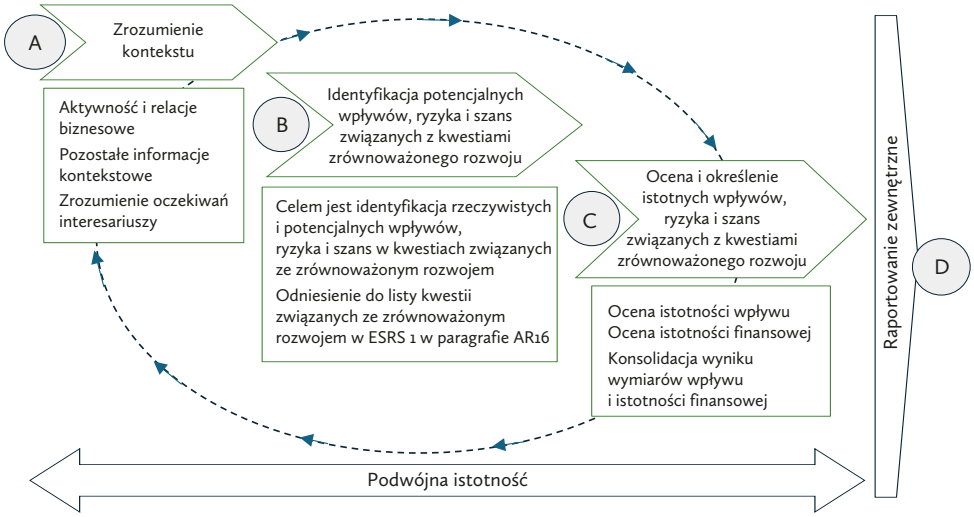
Ocena istotności to proces, w ramach którego zakład ustala istotne informacje na temat wpływów, ryzyka i możliwości w zakresie zrównoważonego rozwoju. Ocena uwzględnia cały łańcuch wartości przedsiębiorstwa, czyli obejmuje łańcuch wartości wyższego i niższego szczebla przedsiębiorstwa, oprócz jego własnej działalności.

Istotność to kryterium identyfikacji informacji, które mają zostać ujawnione, i opiera się na:

a) znaczeniu informacji w odniesieniu do sprawy, którą przedstawiają,
b) ich przydatności w podjęciu decyzji.

Europejskie standardy sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju (ESRS) nie określają procedury przeprowadzania istotności, a jedynie proponują kolejne kroki, które należy wykonać podczas przeprowadzania oceny istotności wpływów, ryzyka i szans, co przedstawia schemat 6.6.

Schemat 6.6. Proces oceny istotności na potrzeby raportowania zrównoważonego rozwoju



Źródło: Implementation Guidance EFRAG IG 1, *Materiality Assessment Implementation Guidance*, EFRAG Sustainability Reporting, May 2024, s. 20.

[70] Implementation Guidance EFRAG IG 1, *op. cit.*

Przyjęte rozwiązanie wynika z trudności określenia takiego procesu oceny istotności, który byłby odpowiedni dla wszystkich rodzajów działalności gospodarczej, struktury organizacyjnej, lokalizacji operacji lub łańcuchów wartości na wyższym i niższym szczeblu wszystkich przedsiębiorstw stosujących ESRS. Dlatego też na tym etapie należy po pierwsze dokonać przeglądu działań i relacji biznesowych jednostki, kontekstu, w którym one występują, oraz – po drugie – zrozumieć kluczowe zainteresowane strony, na które jednostka wywiera wpływ. Przegląd działań i relacji biznesowych ma na celu dostarczenie kluczowych danych wejściowych umożliwiających identyfikację rzeczywistych i potencjalnych wpływów, ryzyka i szans przedsiębiorstwa. Działania i relacje biznesowe należy rozpatrywać w ramach takich kategorii jak: a) analiza biznesplanu jednostki, strategii, sprawozdań finansowych oraz innych informacji przekazywanych inwestorom; b) działalność jednostki, jej produktów/usług i zasięgu geograficznego; c) mapowanie relacji biznesowych jednostki oraz łańcucha wartości na wyższym i/lub niższym szczeblu, czy d) analiza odpowiednich ram prawnych, otoczenia regulacyjnego jednostki i opublikowanej dokumentacji.

Zrozumienie zainteresowanych stron ma na celu zidentyfikowanie i poznanie zainteresowanych stron, na które ma lub może mieć wpływ działalność jednostki oraz łańcuch wartości na wyższym i niższym szczeblu. Pomocne mogą być w tym przypadku: a) analiza istniejących inicjatyw angażujących zainteresowane strony, np. relacji inwestorskich, zarządzania przedsiębiorstwem czy sprzedaży, oraz b) mapowanie zainteresowanych stron.

W drugim kroku dochodzi do identyfikacji rzeczywistych i potencjalnych wpływów, ryzyk i szans, związanych z kwestiami środowiskowymi, społecznymi i zarządzania (*governance*) w ramach własnej działalności oraz w łańcuchu wartości na wyższym i niższym szczeblu. W tym kroku jednostka może wykorzystać dwa podejścia. Pierwszym jest dokonanie przeglądu wykazu kwestii podsumowanych w ESRS 1 AR 16 i uzupełnienie ich o dodatkowe kwestie dotyczące poszczególnych podmiotów (*entity-specific matters*). Takie podejście istotnie ułatwia cały proces i jednocześnie zapewnia jego kompletność. W drugim podejściu natomiast jednostka może również opracować „długi" wykaz wpływów, ryzyk i szans, istotnych dla swojego modelu biznesowego i łańcucha wartości na wyższym/niższym szczeblu, oraz zagregować je zgodnie ze strukturą przewidzianą w punkcie ESRS 1 AR 16. Niezależnie od wybranego podejścia do identyfikacji istotnych kwestii dotyczących zrównoważonego rozwoju, celem jest połączenie ich z odpowiednimi wpływami, ryzykami i szansami.

Ocena i określenie istotnych wpływów, ryzyk i szans związanych z kwestiami zrównoważonego rozwoju stanowi kolejny, trzeci krok. Na tym etapie jednostka stosuje kryteria oceny istotności wpływu i istotności finansowej. Istotność wpływu

występuje wówczas, gdy dotyczy istotnego, faktycznego lub potencjalnego, pozytywnego lub negatywnego wpływu przedsiębiorstwa na ludzi lub środowisko w perspektywie krótko-, średnio- i długoterminowej. Wpływy obejmują te związane z własną działalnością firmy oraz z łańcuchem wartości na wyższym i niższym szczeblu łańcucha wartości, w tym przez jej produkty i usług, a także relacje biznesowe. Do oceny istotności rzeczywistych wpływów wymagane jest stosowanie obiektywnych kryteriów, progów ilościowych i/lub jakościowych. W przypadku rzeczywistych negatywnych wpływów ocenia się ich dotkliwości na podstawie takich kryteriów jak skala, zakres i nieodwracalny charakter, a w przypadku potencjalnych negatywnych wpływów – szacuje się natomiast prawdopodobieństwo ich wystąpienia w odpowiednim horyzoncie czasowym. W przypadku rzeczywistych pozytywnych wpływów kryteriami są skala i zakres, a przy potencjalnych pozytywnych wpływach jednostka oszacuje prawdopodobieństwo ich wystąpienia i umieszcza je w odpowiednim horyzoncie czasowym. W zależności od rodzaju wpływu nie zawsze konieczna jest dogłębna ocena każdego z kryteriów dotkliwości, bazująca na konkretnych faktach i okolicznościach dotyczących przedsiębiorstwa, aby ustalić, czy wpływ jest istotny, czy nie. Można skorzystać również z ugruntowanego konsensusu naukowego. W ocenie dotkliwości i prawdopodobieństwa wpływu pomocna jest także współpraca z kluczowymi zainteresowanymi stronami, na które jednostka wywiera wpływ.

Istotność finansowa występuje wówczas, gdy wywołuje (lub można zasadnie oczekiwać, że wywoła) istotne skutki finansowe dla przedsiębiorstwa. Dzieje się tak w przypadku, gdy kwestia zrównoważonego rozwoju generuje ryzyka lub szanse, które mają istotny wpływ lub co do których można zasadnie oczekiwać, że będą miały istotny wpływ na rozwój jednostki, jej sytuację finansową, wyniki finansowe, przepływy pieniężne, dostęp do finansowania lub koszt kapitału w perspektywie krótko-, średnio- lub długoterminowej. Do oceny ich istotności stosuje się odpowiednie progi ilościowe i/lub jakościowe, oparte na przedstawionych skutkach finansowych. Ryzyka i szanse związane ze zrównoważonym rozwojem są oceniane na podstawie prawdopodobieństwa ich wystąpienia oraz potencjalnej skali ich skutków finansowych w perspektywie krótko-, średnio- i długoterminowej. W związku z tym jednostka jest zobowiązana do przejrzenia wykazu potencjalnych istotnych ryzyk i szans przedstawionych w kroku B i zastosowania zestawu obiektywnych progów prawdopodobieństwa ich wystąpienia i skali, a także rozważenia charakteru skutków zidentyfikowanych ryzyk i szans. Ponieważ większość wpływów wiąże się z ryzykiem i szansami finansowymi, jednostka zasadniczo ocenia, czy istotne skutki finansowe wypływają ze zidentyfikowanych wpływów. W stosownych przypadkach jednostka może porównać istotne ryzyka i szanse z wykazu przygotowanego w kroku B z ryzykami i szansami wykorzystywanymi w procesie zarządzania ryzykiem, ale tylko wówczas, gdy w procesie tym uwzględnione zostały te związane ze zrównoważonym rozwojem.

W takim przypadku prawdopodobieństwo wystąpienia ryzyk i szans lub związanych z nimi skutków finansowych można odpowiednio oszacować. W celu oceny, zatwierdzenia i zapewnienia kompletności wykazu istotnych ryzyk i szans właściwe może być nawiązanie współpracy z funkcjonalnymi jednostkami przedsiębiorstwa, a także z inwestorami jednostki i innymi kontrahentami finansowymi (np. bankami). W Europejskich Standardach Raportowania Zrównoważonego Rozwoju terminy „ryzyka" i „szanse" są połączone. W zależności od konkretnych okoliczności istnieją jednak kwestie, które powodują ekspozycję tylko na ryzyko, oraz inne, które powodują ekspozycję tylko na szanse, a jeszcze inne, które powodują ekspozycję na oba te czynniki.

Podsumowaniem wyników analizy istotności wpływu i istotności finansowej, w tym ich interakcji, jest ich konsolidacja. W jej wyniku powstaje wykaz istotnych wpływów, ryzyka i szans, który stanowi podstawę do przygotowania oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju.

6.6. Wybór strategii i wdrażanie reakcji na ryzyko

Ocena istotności i ustalania priorytetów ryzyka w kolejnym kroku wymaga wyboru i zastosowania odpowiedniej reakcji na ryzyko. Kluczowym problemem jest wybór metody sterowania ryzykiem, co każdorazowo poprzedzone powinno być przeprowadzeniem odpowiednich kalkulacji i pogłębionych analiz.

Tradycyjnie wyróżnia się cztery strategie zarządzania ryzykiem:

- unikanie ryzyka,
- redukcja ryzyka,
- transfer ryzyka,
- akceptacja ryzyka.

Pierwsze dwie zaliczyć można do postaw aktywnych, trzecią do pasywnych, natomiast czwarta może mieć charakter zarówno aktywny, jak i pasywny[71].

Unikanie ryzyka polega na świadomym niepodejmowaniu działań ryzykownych. Taka strategia, co prawda, całkowicie eliminuje prawdopodobieństwa wystąpienia straty, ale z drugiej strony może jednak zagrażać ciągłości działania przedsiębiorstwa. Niedostosowywanie się do dynamicznie zmieniającego się otoczenia czy niepodejmowanie działań innowacyjnych wiąże się z utratą korzyści z tego tytułu wynikających, a w dłuższej perspektywie prowadzi do utraty płynności finansowej

[71] J. Bizon-Górecka, *Strategie zarządzania ryzykiem w organizacjach gospodarczych*, Przegląd Organizacji, 1, 2001, s. 14.

i zaprzestania działalności firmy. Strategię tę można stosować jedynie wybiórczo, zwłaszcza do decyzji zagrażających istnieniu przedsiębiorstw, gdy tolerancja na określone ryzyko ESG jest zerowa.

Redukcja ryzyka polega na ograniczeniu jego wielkości do poziomu akceptowalnego. Możliwe jest to przez podjęcie stosownych działań w celu zmniejszenia prawdopodobieństwa wystąpienia ryzyka lub częstotliwości zaistnienia strat, względnie ograniczenia skutków ich potencjalnych następstw. Do tych działań zalicza się np. szkolenia pracowników, działania o charakterze technicznym lub organizacyjnym, takie jak: wybór właściwych partnerów, wprowadzenie stosownych uregulowań czy procedur. Przy określaniu odpowiednich działań organizacje powinny zbadać i wykorzystać wytyczne organizacji pozarządowych (np. Wytyczne ONZ dotyczące biznesu i praw człowieka) oraz opublikowane normy (np. normy ISO dotyczące jakości powietrza lub emisji gazów cieplarnianych)[72].

M. Diederich wyróżnił dodatkowo w grupie strategii aktywnych strategię dywersyfikacji i strategię zmniejszania ryzyka. Według autora pierwsza wykorzystuje teorię portfela w celu minimalizacji rozmiaru szkód i prawdopodobieństwa wystąpienia zagrożeń. Całkowite ryzyko zostaje podzielone na kilka (jeśli to możliwe) niezależnych ryzyk cząstkowych. Ponieważ zakres szkód i prawdopodobieństwo wystąpienia ryzyk częściowych są mniejsze w porównaniu z ryzykiem całkowitym, a ryzyko częściowe z reguły nie występuje w tym samym czasie, ogólny zakres ryzyka może zostać zmniejszony. Dywersyfikacja może być też sposobem na redukowanie np. wahań koniunktury. W przypadku strategii zmniejszania ryzyka ustala się limit ryzyka jako górny pułap potencjalnych strat (tolerancji ryzyka), które firma może zaabsorbować w razie wystąpienia ryzyka. Po jego osiągnięciu przedsiębiorstwo nie może podejmować dalszego ryzyka. Jeśli to konieczne, należy podjąć dalsze środki zarządzania ryzykiem, aby przeciwdziałać potencjalnemu rozmiarowi szkód[73].

Do działań pasywnych, wiążących się z możliwością przeniesienia szkody na inny podmiot, należy transfer ryzyka. W tym przypadku ryzyko nie jest eliminowane, pozostaje w przedsiębiorstwie, a ograniczone są jedynie jego konsekwencje. Wyróżnia się tradycyjny i alternatywny transfer ryzyka. Transfer tradycyjny polega na przeniesieniu finansowych skutków ryzyka na inny podmiot, np. zakład ubezpieczeniowy, na podstawie umowy, w zamian za uzgodnioną opłatę. Ta strategia zarządzania ryzykiem wiąże się więc z ponoszeniem określonych kosztów. W zakresie ryzyka finansowego, czyli ryzyka stopy procentowej, dobrym rozwiązaniem jest *hediging*. W zakresie ryzyk ESG dobrym rozwiązaniem może być dzielenie się ryzykiem, które jest zbyt duże lub skomplikowane dla jednego podmiotu. Obejmuje ono dzielenie się informacjami,

---

[72] *Enterprise Risk Management. Applying enterprise risk management…*, *op. cit.*, s. 69.

[73] M. Diederich, *op. cit.*, s. 297–298.

zasobami, działaniami i możliwościami pomiędzy sektorami, zagadnieniami i obszarami geograficznymi. Pomaga osiągnąć skalę umożliwiającą osiągnięcie trwałego wpływu, np. w kwestii odpadów z tworzyw sztucznych w oceanach, i dotyczy przede wszystkim inicjatyw związanych z łańcuchem dostaw. Podmioty zdały sobie sprawę, że radzenie sobie ze złożonymi wyzwaniami w łańcuchu dostaw wymaga współpracy z innymi podmiotami, środowiskiem akademickim, podmiotami ustanawiającymi standardy i organizacjami non-profit[74].

Ostatnią z wymienionych strategii jest strategia akceptacji ryzyka. Strategia ta ma dualny charakter, co wynika ze świadomości menadżera w procesie podejmowania decyzji. Jeżeli decyzja o akceptacji ryzyka jest świadoma i wynika z motywów finansowych (ograniczenie kosztów) lub też motywów niefinansowych (małe prawdopodobieństwo wystąpienia straty), strategia ta będzie zaliczana do strategii aktywnych. Na przykład producent może zaakceptować potencjalne ryzyko związane z prawami człowieka w łańcuchu dostaw, jeśli podmiot nie ma dostawców wysokiego ryzyka i nie otrzymał żadnych nacisków społecznych w tej kwestii. Ryzyko też może być postrzegane jako zbyt niskie, aby uzasadnić koszt programu wykraczający poza żądanie od dostawcy oświadczeń o zgodności. Ryzyko dla strategii i celów biznesowych mieści się w apetycie na ryzyko i powinno być tylko monitorowane[75]. W innym przypadku, a więc gdy zatrzymanie ryzyka jest wynikiem ignorancji decydenta lub braku stosownej wiedzy, strategia ta będzie strategią pasywną. Retencja nie powinna być stosowana, gdy: ryzyko i jego skutki są trudne do przewidzenia i dodatkowo wysoka jest pojedyncza szkoda oraz występuje duże prawdopodobieństwo kumulacji szkód[76].

Strategie rozpatrywane z punktu widzenia poziomu ryzyka i jego skutków przedstawia macierz doboru strategii na schemacie 6.7.

Schemat 6.7. Strategie zarządzania ryzykiem gospodarczym

Skutki ryzyka / Poziom ryzyka	nieznaczne	średnie	znaczące
niski	brak reakcji	retencja	redukcja ryzyka
średni	retencja	transfer ryzyka	redukcja ryzyka
wysoki	retencja	redukcja ryzyka	unikanie ryzyka

Źródło: J. Bizon-Górecka, *Strategie zarządzania ryzykiem w organizacjach gospodarczych*, Przegląd Organizacji, 1, 2001, s. 14.

[74] *Enterprise Risk Management. Applying enterprise risk management…*, *op. cit.*, s. 70.

[75] *Ibidem*, s. 68.

[76] J. Bizon-Górecka, *op. cit.*, s. 14.

Zgodnie z Ramami COSO ERM wybór reakcji na ryzyko powinien uwzględniać wiele czynników, takich jak:

a) kontekst biznesowy: reakcje na ryzyko są wybierane lub dostosowywane do kontekstu biznesowego, który obejmuje branżę, zasięg geograficzny, otoczenie regulacyjne i strukturę organizacyjną. W przypadku ryzyk związanych z ESG pytania mogą obejmować:
   – W jaki sposób reakcja na ryzyko zminimalizuje lub zaostrzy zagrożenia związane z wpływem podmiotu na otoczenie i otoczenia na przedsiębiorstwo?
   – Jakie kontrole i procesy biznesowe wdrożono, aby zaradzić temu ryzyku?
   – W jaki sposób reakcja na ryzyko ułatwi lub utrudni osiągnięcie celów organizacji?
b) koszty i korzyści: uchwycenie przewidywanych kosztów i korzyści dla jednostki jest szczególnie ważne w przypadku ryzyka związanego z ESG, aby wykazać uzasadnienie biznesowe i uzyskać poparcie. Przy ocenie potencjalnych opcji reakcji należy również uwzględnić koszty i korzyści dla społeczeństwa.
c) obowiązki i oczekiwania: wybór powinien być zgodny z ogólnie przyjętymi standardami branżowymi, oczekiwaniami interesariuszy w kwestiach związanych z ESG i wynikami oraz misją, wizją i podstawowymi wartościami jednostki.
d) priorytetyzacja ryzyka: w przypadku ryzyk związanych z ESG szybkość wystąpienia i podatność na zagrożenia mogą być ważnymi czynnikami branymi pod uwagę przy określaniu odpowiedniej reakcji. Ryzyka katastroficzne i wysokiego reagowania zazwyczaj wymagają planów działania obejmujących nowe inwestycje w działania mające na celu zmniejszenie ryzyka. W przypadku ryzyka średniego i niskiego organizacja może je zaakceptować i monitorować pod kątem potencjalnych zmian.
e) apetyt na ryzyko: reakcje na ryzyko powinny uwzględniać apetyt na ryzyko organizacji. Jeżeli dotkliwość ryzyka mieści się w apetycie na ryzyko, kierownictwo może podjąć decyzję o zaakceptowaniu ryzyka. W przeciwnym razie konieczne jest opracowanie planów działań, które umożliwią redukcję ryzyka do poziomu akceptowalnego.
f) dotkliwość ryzyka: reakcje powinny odzwierciedlać wielkość, zakres i charakter ryzyka oraz jego wpływ na jednostkę.

Niektóre reakcje na ryzyko mogą wymagać ukierunkowanego podejścia. Dotyczy to np. podstawowego ryzyka związanego z brakiem zgodności (reagowanie na regulacje w celu zgłaszania rocznych emisji gazów cieplarnianych), ryzyka łańcucha dostaw (ustalanie oczekiwań i ciągłe procesy oceny w celu monitorowania ryzyka związanego z informacjami o przestrzeganiu praw człowieka przez dostawców) lub ryzyka w zakresie zdrowia i bezpieczeństwa (ustanowienie systemu zarządzania

obejmującego polityki, procedury i systemy). W przypadku innych ryzyk kierownictwo może uznać za właściwe połączenie wielu rodzajów reakcji na ryzyko w celu zaradzenia konkretnemu ryzyku. Na przykład, zajmując się ryzykiem związanym z klimatem i przewidywanym wzrostem trudnych warunków pogodowych, organizacja może wzmocnić budynki podatne na huragany, jednocześnie kupując polisy ubezpieczeniowe dla tych budynków[77].

Stosownie do przedstawionej klasyfikacji ryzyka można też określić szczegółowe środki sterowania ryzykiem (tab. 6.8).

Tabela 6.8. Obszary ryzyka, rodzaje ryzyka i środki sterowania ryzykiem

Ryzyko działalności gospodarczej	Ryzyko finansowe	Ryzyko wynikające z zarządzania i organizacji	Ryzyko zewnętrzne
1	2	3	4
Zaopatrzenie: – umowy licencyjne – alternatywni dostawcy – audyt dostawców – zarządzanie jakością – umowy na dostawę – (...)	*Pozyskanie kapitału*: – sprzedaż należności – tworzenie wewnętrznych funduszy przedsiębiorstwa – koncepcje finansowania – (...)	*Zarządzanie*: – doskonalenie zarządzania – zarządzanie zintegrowane – zasady zarządzania – Compilance/Corporate Govermance – (...)	*Ryzyko rynkowe i klienta*: – ogólne warunki prowadzenia działalności – zastrzeżenia – kontrola kredytowa/raport kredytowy – analiza porfolio i sterowanie – (...)
Produkcja/świadczenie usług: – kontrola procesu – checklisty – kontrola wiarygodności – próbki – zarządzanie procesem – systemy redundantne/systemy alternatywne – ubezpieczenie przedsiębiorstwa na wypadek załamania – (...)	*Inwestycje kapitałowe*: – limity – linie inwestycyjne – Duo Diligence – controlling udziałowy – (...)	*Struktura organizacyjna*: – określenie odpowiedzialności – checklisty – regulamin organizacyjny – (...)	*Polityka i ustawodawstwo*: – lobbing – analiza literatury/badanie baz danych – szkolenia – stowarzyszenia – (...)

[77] *Enterprise Risk Management. Applying enterprise risk management...*, *op. cit.*, s. 72.

1	2	3	4
Logistyka: – zawieranie umów z dostawcami i odbiorcami – ubezpieczenie transportu – alternatywne firmy – zamknięty system gospodarki towarowej – (...)	*Płynność*: – ciche rezerwy – rezerwy płynności – sprzedaż należności – Cash Pooling – linie finansowania – ubezpieczenie kredytów	*Personel*: – odpowiedzialność personalna – wytyczne/podręczniki – dobór personelu/szkolenia – coroczne rozmowy/coaching – rozwój personelu – programy – promowanie młodych talentów – (...)	*Środowisko naturalne*: – ochrona pożarowa/spryskiwacze – urządzenia alarmowe – wybór lokalizacji – ochrona środowiska – (...)
Zbyt: – umowy z klientami – obserwacja rozwoju cen – zapytania klientów/doradztwo – (...)	*Waluta*: – *hedging* – terminy realizacji umów dewizowych – derywatywy dewizowe – (...)	*Postęp i rozwój/innowacje*: – analiza łańcucha innowacji – patenty – (...)	*Socjalno-kulturowe*: – trend rozwoju/łowcy trendów – szkolenie pracowników – reguły etyczne – przynależność korporacyjna – (...)
Marketing: – kampania budowania image'u – system powiązania klientów – umowy ramowe – (...)	*Stopy procentowe*: – *hedging* – derywatywy procentowe – struktura (re)finansowania z dopasowanymi terminami zapadalności – (...)	*Technologia informacyjna*: – polityka informatyczna – system redundantny/system alternatywny – ochrona danych – (...)	
		Prawo: – gwarancje – umowy licencyjne – kontrakty menadżerskie – (...)	

Źródło: M. Diederich, S. Form, T. Reichmann, *Standard zum Risikomangement*, Controlling, 16, 4/5, 2004.

Przy wdrażaniu strategii ryzyka niezwykle istotne jest zaangażowanie odpowiednich interesariuszy oraz opracowywanie uzasadnienia biznesowego. Uzasadnienie to, oprócz prezentacji istotnych ryzyk i proponowanych opcji reakcji, powinno zawierać analizę kosztów i korzyści w szerokim kontekście, czyli zarówno dla przedsiębiorstwa, jak i społeczeństwa, które wynikają albo ze zmian w dostępie lub dostępności

elementu kapitału naturalnego bądź społecznego, od którego zależy przedsiębiorstwo, albo ze skutków kapitałowych wynikających z działalności przedsiębiorstwa.

W zarządzaniu ryzykiem ważna jest świadomość wdrożonej strategii ryzyka. Osiąga się to przez komunikację wewnętrzną i raportowanie, które stanowią podstawę oceny efektywności przyjętych działań i ich ewentualnej modyfikacji.

Bibliografia

Bizon-Górecka J., *Strategie zarządzania ryzykiem w organizacjach gospodarczych*, Przegląd Organizacji, 1, 2001, 13–15.

Boulton R.E.S., Libert B.D., Samek S.M., *Odczytując kod wartości. Jak firmy tworzą wartość w nowej gospodarce*, WIG-Press, Warszawa 2001.

Burger A., Burchard A., *Risiko-Controlling*, R. Oldenbourg Verlag, München–Wien 2002.

Diederich M., *Risikomanagement und Risikocontrolling*, 5, Verlag Franz Vahlen, München 2023.

Diederich M., Form S., Reichmann T., *Standard zum Risikomangement*, Controlling, 16, 4/5, 2004, 189–198.

Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zmiany rozporządzenia (UE) nr 537/2014, dyrektywy 2004/109/WE, dyrektywy 2006/43/WE oraz dyrektywy 2013/34/UE w odniesieniu do sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju, Dz.Urz. UE L 322/15 z 16.12.2022.

EFRAG IG 2, *Value Chain Implementation Guidance*, EFRAG Sustainability Reporting, May 2024.

Enterprise Risk Management Integrating with Strategy and Performance, Executive Summary, COSO, June 2017.

Enterprise Risk Management – Integrated Framework, Executive Summary, COSO, 2004.

Enterprise Risk Management. Applying enterprise risk management to environmental, social and governance-related risks, COSO, October 2018.

Enterprise Risk Management. Compliance Risk Management: Applying The COSO Erm Framework, Society of Corporate Compliance and Ethics & Health Care Compliance Association (SCCE & HCCA), November 2020, https://www.coso.org/erm-framework.

Gabrusewicz W., Hamrol M., Kurtys E., Sobolewski H., *Analiza wartości jako narzędzie optymalizacji kosztów własnych przedsiębiorstwa*, Akademia Ekonomiczna w Poznaniu, Poznań 1998.

https://mfiles.pl/pl/index.php/Badanie_metod%C4%85_Delphi.

Implementation Guidance EFRAG IG 1, *Materiality Assessment Implementation Guidance*, EFRAG Sustainability Reporting, May 2024.

Kaczmarek T.T., *Zarządzanie ryzykiem handlowym i finansowym dla praktyków*, ODDK, Gdańsk 1999.

Korombel A., *Apetyt na ryzyko – próba uporządkowania terminologii*, Przegląd Organizacji, 4(927), 2017, 47–53.

Kulp C.A., *Casualty Insurance*, Ronald Press, New York 1928.

Majchrzak M., *Odporność przedsiębiorstwa w czasach nadzwyczajnych zagrożeń. Adaptacja koncepcji resilience*, Kwartalnik Nauk o Przedsiębiorstwie, 1, 2020.

Ocicka B., Rogowski W., Turek J., *Industry 4.0 technologies as enablers of sustainability risk management*, Ekonomia i Prawo. Economics and Law, 21(4), 2022, 727–740.

People, Planet & Performance, *The Contribution of Enterprise Risk Management to Sustainability*, Federation of European Risk Management Associations, Brussels 2021.

Realizacja Celów Zrównoważonego Rozwoju w Polsce. Raport 2023, https://www.gov.pl/web/rozwoj-technologia/monitoring-realizacji-agendy-2030.

Romanowska M., *Odporność przedsiębiorstwa na kryzys*, Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów, Zeszyt Naukowy, 118, 2012, 7–15.

Rozporządzenie Delegowane Komisji (UE) 2021/2139 z dnia 4 czerwca 2021 r. uzupełniające rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2020/852 poprzez ustanowienie technicznych kryteriów kwalifikacji służących określeniu warunków, na jakich dana działalność gospodarcza kwalifikuje się jako wnosząca istotny wkład w łagodzenie zmian klimatu lub w adaptację do zmian klimatu, a także określeniu, czy ta działalność gospodarcza nie wyrządza poważnych szkód względem żadnego z pozostałych celów środowiskowych, Dz.Urz. UE L 442/1 z 9.12.2021.

Rozporządzenie Delegowane Komisji (UE) 2021/2178 z dnia 6 lipca 2021 r. uzupełniające rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2020/852 przez sprecyzowanie treści i prezentacji informacji dotyczących zrównoważonej środowiskowo działalności gospodarczej, które mają być ujawniane przez przedsiębiorstwa podlegające art. 19a lub 29a dyrektywy 2013/34/UE, oraz określenie metody spełnienia tego obowiązku ujawniania informacji, Dz.Urz. UE L 443/9.

Rozporządzenie Delegowane Komisji (UE) 2022/1214 z dnia 9 marca 2022 r. zmieniające rozporządzenie delegowane (UE) 2021/2139 w odniesieniu do działalności gospodarczej w niektórych sektorach energetycznych oraz rozporządzenie delegowane (UE) 2021/2178 w odniesieniu do publicznego ujawniania szczególnych informacji w odniesieniu do tych rodzajów działalności gospodarczej, Dz.Urz. UE L 188/1 z 15.07.2022.

Rozporządzenie Delegowane Komisji (UE) 2023/2772 z dnia 31 lipca 2023 r. uzupełniające dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE w odniesieniu do standardów sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju.

Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2020/852 z dnia 18 czerwca 2020 r. sprawie ustanowienia ram ułatwiających zrównoważone inwestycje, zmieniające rozporządzenie (UE) 2019/2088, Dz.Urz. UE L 198/13 z 22.06.2020.

Ryzyko w rachunkowości, red. A. Karmańska, Difin, Warszawa 2008.

Schierenbeck H., *Risk Controlling in der Praxis – Rechtliche Rahmenbedingungen und geschäftspolitische Konzeptionen in Banken*, Versicherung und Industrie, Stuttgart 2006.

Siciński J., *System przedsiębiorstw wczesnego ostrzegania przed ryzykiem upadłości na przykładzie branży transportowej*, Centrum Myśli Strategicznych, Sopot 2021.

Skoczylas W., *Wskaźniki i systemy wskaźników ekonomicznych w pomiarze dokonań przedsiębiorstw*, Rozprawy i Studia, T. CMXXXIX (865), Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2013.

Skoczylas W., Dudziak B., *Analiza kosztów spółdzielni i wspólnot mieszkaniowych*, CeDeWu, Warszawa 2023.

Sprostowanie do rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) 2023/2772 z dnia 31 lipca 2023 r. uzupełniającego dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE w odniesieniu do standardów sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego, Dz.Urz. UE PL Serie L, 2024/90431 z 29.07.2024, Załącznik II.

Szczepankiewicz E.I., *Wykorzystanie punktowej metody oszacowania ryzyka operacyjnego w instytucjach finansowych*, Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, 298, 2016, 100–114.

Taleb N., *Czarny Łabędź. O skutkach nieprzewidywalnych zdarzeń*, Kurhaus, Warszawa 2014.

Tarczyński W., Mojsiewicz M., *Zarządzanie ryzykiem*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2001.

Walker P.L., *Enterprise Risk Management. Enabling organizational agility in an age of speed and disruption*, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, November 2022.

Waśniewski T., Skoczylas W., *Teoria i praktyka analizy finansowej w przedsiębiorstwie*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 2004.

Rozdział 7

Raportowanie na rzecz zrównoważonego rozwoju

7.1. Znaczenie sprawozdawczości wewnętrznej w rachunkowości zarządczej

Istnieją dwa podstawowe systemy sprawozdawczości funkcjonujące w organizacjach: wewnętrzny (menadżerski) i zewnętrzny. Te dwa systemy różnią się przede wszystkim celem prowadzenia sprawozdawczości oraz adresatami raportów. Niemniej jednak warto zauważyć, że granica między nimi często jest płynna, ponieważ adresatami sprawozdań wewnętrznych i zewnętrznych mogą być te same podmioty.

Raportowanie wewnętrzne jest kluczowym narzędziem zarządzania, które dostarcza informacji potrzebnych do podejmowania decyzji operacyjnych i strategicznych w firmie. Adresatami tych raportów są przede wszystkim osoby zatrudnione w przedsiębiorstwie oraz jego menadżerowie, czyli tzw. interesariusze wewnętrzni. Zakres informacyjny sprawozdawczości wewnętrznej wynika z potrzeb zgłaszanych przez firmę, zwłaszcza jej kadrę kierowniczą i właścicieli. Sprawozdawczość wewnętrzna obejmuje różnorodne formy raportów, które można sklasyfikować na kilka sposobów[1].

Według szczebli zarządzania wyróżnić można[2]:

- **raporty strategiczne** – sporządzane w dużych przedsiębiorstwach, prezentujące realizację strategii i długoterminowy rozwój firmy. Te raporty dostarczają informacji niezbędnych do oceny realizacji strategicznych celów, planowania przyszłych działań oraz monitorowania zgodności działań operacyjnych z długoterminowymi założeniami firmy;

---

[1] M. Sierpińska, P. Litwa, *Raporty wewnętrzne jako źródło informacji analitycznej*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, 9(1209), 2008, s. 225–236.

[2] K. Sawicki, *Krótkookresowe sprawozdania finansowe na potrzeby controllingu*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej, Wrocław 2000.

– **raporty operacyjne**, które koncentrują się na realizacji bieżących planów i budżetów, analizując odchylenia od założeń. Raporty te są używane do monitorowania codziennych operacji firmy, identyfikowania problemów i podejmowania natychmiastowych działań korekcyjnych.

Według częstotliwości są to[3]:

– **raporty dzienne/bieżące**, które dostarczają informacji o bieżącej działalności operacyjnej, takich jak produkcja, sprzedaż, zapasy, koszty operacyjne i wydajność pracowników. Te raporty są niezbędne do zarządzania codziennymi operacjami firmy i identyfikowania problemów na wczesnym etapie;
– **raporty okresowe (tygodniowe, miesięczne, kwartalne)**, które obejmują dane o wynikach finansowych, realizacji budżetów oraz innych kluczowych wskaźnikach efektywności. Raporty te są używane do monitorowania postępów firmy w realizacji jej celów operacyjnych i finansowych oraz do podejmowania strategicznych decyzji.

Z punktu widzenia funkcji raportu można je podzielić z kolei na[4]:

– sprawozdania standardowe. Są to regularne raporty dotyczące realizacji planów, które są przygotowywane zgodnie z ustalonym harmonogramem i procedurami. Te raporty dostarczają informacji o realizacji planów operacyjnych i finansowych firmy;
– sprawozdania o odchyleniach, które skupiają się na identyfikacji i analizie odchyleń od założeń budżetowych, co pozwala na szybką identyfikację problemów i podjęcie działań korygujących;
– sprawozdania *ad hoc*. Te raporty sporządzane są na specjalne życzenie w odpowiedzi na bieżące potrzeby informacyjne. Dostarczają one szczegółowych informacji na temat konkretnych problemów lub sytuacji, które wymagają natychmiastowej analizy i decyzji.

Dzięki szybkiemu dostępowi do informacji menadżerowie analizują sytuację rynkową, przewidują trendy oraz planują działania mające na celu zwiększenie konkurencyjności firmy. Raportowanie wewnętrzne jest zatem kluczowym narzędziem wspierającym procesy analityczne na potrzeby podejmowania decyzji na różnych szczeblach zarządzania. Dostarcza także informacji niezbędnych do realizowania funkcji menadżerskich, zwłaszcza planowania i kontroli. W przypadku planowania raportowanie wewnętrzne kładzie nacisk na przyszłość, dostarczając informacji prognostycznych niezbędnych do planowania. Dzięki temu raporty te odgrywają

[3] M. Sierpińska, P. Litwa, *op. cit.*, s. 225–236.

[4] *Ibidem*.

kluczową rolę w procesie zarządzania, ponieważ dostarczają szczegółowych danych wspierających codzienne decyzje menadżerskie. Dostarczając dane niezbędne do podejmowania świadomych decyzji, wspierają realizację nie tylko bieżących zadań, ale również długoterminowych celów strategicznych[5].

Jak wskazuje B. Nita, raportowanie wewnętrzne wspiera kontrolę zarządczą przez gromadzenie, przetwarzanie i analizowanie danych, które są niezbędne do realizacji celów jednostki. Raporty te przede wszystkim umożliwiają monitorowanie wyników finansowych, ocenę efektywności operacyjnej oraz identyfikację i zarządzanie ryzykiem[6]. Raportowanie wewnętrzne w systemie rachunkowości zarządczej to narzędzie, które umożliwia monitorowanie realizacji strategii oraz ocenę efektywności działań bieżących przedsiębiorstwa. Pełni ono funkcję kontrolną, wspierającą zarządzanie przez dostarczanie precyzyjnych i aktualnych informacji na temat postępów w realizacji założonych celów.

Regularne raportowanie wspiera transparentność działań przedsiębiorstwa, co z kolei buduje zaufanie stron zainteresowanych (interesariuszy). Dzięki przejrzystym raportom interesariusze wewnętrzni mają wgląd w działania i wyniki przedsiębiorstwa, co sprzyja zaufaniu i pozytywnym relacjom biznesowym.

Raportowanie wewnętrzne obejmuje zarówno dane finansowe, jak i niefinansowe, co pozwala na całościową ocenę kondycji firmy oraz identyfikację przyszłych wyzwań i szans. Dane finansowe, takie jak wyniki sprzedaży, koszty operacyjne czy zyski, pozwalają na ocenę rentowności i stabilności finansowej przedsiębiorstwa. Dane niefinansowe z kolei, takie jak satysfakcja klientów, jakość produktów czy efektywność procesów, umożliwiają kompleksową ocenę działań firmy[7].

Skuteczny system raportowania wewnętrznego musi zapewniać sprawny przepływ informacji w strukturze organizacyjnej, zarówno pionowy, jak i poziomy (schemat 7.1).

Informacje te powinny być dostarczane w odpowiedniej formie i czasie, aby były użyteczne dla odbiorców[8].

---

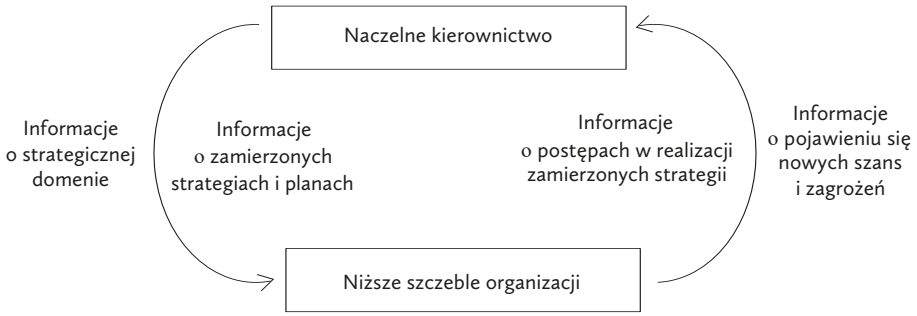
5 *Ibidem*.

6 B. Nita, *Sprawozdawczość wewnętrzna jako instrument kontroli zarządczej w sektorze publicznym*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, 864, 2015, s. 209–218.

7 U.J. Gelinas Jr, R.B. Dull, *Accounting Information Systems*, South-Western Cengage Learning, Mason 2008.

8 B. Nita, *op. cit.*, s. 209–218.

Schemat 7.1. Potrzeby informacyjne naczelnego kierownictwa we wdrażaniu strategii



Źródło: R. Simons, *Levers of Control*, Harvard University Press, Boston 1995, s. 6.

W praktyce oznacza to, że informacje muszą być dokładne, aktualne i zrozumiałe dla wszystkich osób. W dużych firmach działanie sprawozdawczości wewnętrznej najczęściej opiera się na różnorodnych procedurach tworzonych w ramach systemu zarządzania. Procedury te określają cele, adresatów oraz osoby odpowiedzialne za przygotowywanie raportów i ich treść. Dzięki temu raportowanie jest usystematyzowane i zorganizowane, co pozwala na sprawne zarządzanie danymi oraz ich efektywne wykorzystanie w procesie decyzyjnym. Ustalenie procedur powinno koncentrować się na umiejscowieniu informacji w strategii, strukturze, kulturze organizacyjnej oraz działaniach. A. Niemiec charakteryzuje następujące elementy organizacji raportowania na potrzeby zarządzania[9]:

- w strategii należy wskazać cel, cel szczegółowy, perspektywę oraz kluczowy czynnik sukcesu,
- w strukturze konieczne jest określenie miejsca w strukturze organizacyjnej, a także osoby odpowiedzialnej (kto), właściciela miernika (komu) oraz osób poinformowanych (kto o tym wie),
- w kulturze organizacyjnej należy uwzględnić wartości, jakimi należy się kierować, wzorce zachowań lub procedury i normy etyczne,
- w działaniach powinien znaleźć się opis, plan działania, inicjatywy, konkretna strategia działania oraz inne powiązane mierniki.

W mniejszych firmach wymagania dotyczące zakresu raportowania mogą być mniej formalne i wynikać ze zwyczajowych praktyk lub nieformalnych umów między pracownikami i działami. Mimo to raportowanie wewnętrzne jest równie istotne,

[9] A. Niemiec, *Kluczowe mierniki dokonań (KPI) w zarządzaniu organizacją na gruncie teorii równowagi funkcjonalnej*, CeDeWu, Warszawa 2019.

gdyż dostarcza kluczowych informacji niezbędnych do efektywnego zarządzania i podejmowania decyzji. Wówczas raportowanie podzielone jest według szczebli zarządzania na[10]:

- raporty strategiczne, które prezentują realizację strategii i długoterminowy rozwój,
- raporty operacyjne, które koncentrują się na realizacji bieżących planów i budżetów, analizując odchylenia od założeń.

Raportowanie wewnętrzne obejmuje szeroki zakres informacji, w tym dane finansowe, takie jak przychody, koszty, zyski, oraz dane niefinansowe, takie jak wskaźniki efektywności, jakość produktów, satysfakcja klientów[11]. Raporty te muszą być dostosowane do potrzeb informacyjnych różnych poziomów zarządzania, co wymaga uwzględnienia specyfiki działalności jednostki oraz zadań realizowanych przez poszczególne działy. Raportowanie zarządcze obejmuje zarówno informacje retrospektywne, jak i prospektywne, finansowe i niefinansowe, wewnętrzne i raporty stanowiące bazę raportowania zewnętrznego[12].

Ze względu na zakres informacji można wyróżnić następujące rodzaje sprawozdań wewnętrznych:

a) finansowe – dostarczają informacji o wynikach finansowych firmy. Zawierają takie elementy jak bilans, rachunek zysków i strat oraz przepływy pieniężne. Są one podstawowym narzędziem do oceny kondycji finansowej przedsiębiorstwa oraz jego zdolności do generowania zysków i zarządzania kosztami;
b) operacyjne – koncentrują się na bieżącej działalności firmy. Zawierają szczegółowe dane dotyczące produkcji, sprzedaży, zapasów, kosztów operacyjnych i wydajności pracowników. Pomagają w codziennym zarządzaniu przedsiębiorstwem oraz identyfikacji obszarów wymagających poprawy;
c) zarządcze – są narzędziem wspierającym strategiczne decyzje zarządu. Zawierają analizy finansowe i niefinansowe, prognozy, scenariusze i wskaźniki KPI (Key Performance Indicators). Dostarczają informacji niezbędnych do oceny realizacji strategii firmy oraz planowania przyszłych działań;
d) zrównoważonego rozwoju – obejmują informacje o wpływie działalności firmy na środowisko, społeczność i gospodarkę. Uwzględniają kwestie związane z odpowiedzialnością społeczną, zarządzaniem zasobami naturalnymi, emisją CO_2, a także relacjami ze stronami zainteresowanymi. Coraz większe

[10] K. Sawicki, *op. cit.*

[11] B. Nita, *op. cit.*, s. 209–218.

[12] D.A.J. Axon, *Best Practices in Planning and Management Reporting*, John Wiley & Sons, Hoboken 2003.

znaczenie ma integracja tych raportów z ogólną sprawozdawczością finansową, co podkreśla ich znaczenie w długoterminowym zarządzaniu firmą;

e) *ad hoc* – są sporządzane na żądanie, w odpowiedzi na konkretne potrzeby informacyjne. Mogą dotyczyć specyficznych problemów, projektów lub sytuacji, które wymagają natychmiastowej analizy i decyzji. Są elastycznym narzędziem dostosowanym do dynamicznych warunków rynkowych i operacyjnych.

Kluczowym aspektem organizacji systemu raportowania jest ustalenie osób odpowiedzialnych za sporządzanie raportów oraz częstotliwości ich generowania. Ważne jest również, aby raporty były dostarczane w jednolitym formacie, co ułatwia ich interpretację i wykorzystanie w procesie decyzyjnym[13]. Każdą informację warto opisać w karcie miernika. Informacja powinna również zawierać opis przedmiotu pomiaru, czyli tego, co i dlaczego jest mierzone. Należy tu zamieścić nazwę miernika, kod miernika, wartość bieżącą, bazę porównań (*benchmark*), trend, wartość docelową oraz wartość krytyczną lub wielkości progowe. Kolejnym elementem jest metoda przesyłania informacji, czyli gdzie dane są przesyłane. Klasyfikacja miernika, skala i jednostka pomiaru, formuła miernika, źródło oraz model informacyjny powinny być precyzyjnie określone[14]. Sprawozdawczość zarządcza powinna być zorganizowana w taki sposób, aby raporty były terminowe i rzetelne, a informacje w nich zawarte łatwe do przetworzenia i analizy[15].

Ostatnim ważnym elementem jest częstotliwość pomiaru, czyli kiedy dane są zbierane i raportowane. Należy tu uwzględnić częstość pomiaru, datę wprowadzenia danych oraz czas obowiązywania miernika[16]. Kompleksowe podejście do organizacji raportowania wewnętrznego jest kluczowe dla zapewnienia skutecznego zarządzania i kontroli w przedsiębiorstwie. Raporty ze względu na częstotliwość można podzielić na[17]:

- raporty bieżące/dzienne, które dostarczają informacji o bieżącej działalności operacyjnej,
- raporty okresowe (np. tygodniowe, miesięczne, kwartalne), które obejmują dane o wynikach finansowych, realizacji budżetów oraz innych kluczowych wskaźnikach efektywności.

---

[13] B. Nita, *op. cit.*, s. 209–218.

[14] A. Niemiec, *op. cit.*

[15] H.J. Vollmuth, *Controlling: planowanie, kontrola, kierowanie: podstawy budowy systemu controllingu*, Agencja Wydawniczo-Poligraficzna Placet, Warszawa 2003.

[16] A. Niemiec, *op. cit.*

[17] M. Sierpińska, P. Litwa, *op. cit.*, s. 225–236.

Opisane powyżej parametry wpływają na to, że sprawozdawczość na potrzeby zarządzania jest przydatna. Dzieje się tak, ponieważ forma, rodzaj, zakres, nawiązania, częstotliwość raportowania odgrywają kluczową rolę w efektywnej kontroli zarządczej. System informacyjny staje się systemem kontroli dopiero wówczas, gdy jest wykorzystywany do utrzymywania lub zmiany wzorca działania. Działania pracowników mogą być czasem zaskakujące, a systemy kontroli zarządczej muszą uwzględniać nie tylko zamierzone strategie, ale również te, które pojawiają się w wyniku eksperymentów i niezależnych inicjatyw. Dzięki odpowiedniej sprawozdawczości kierownictwo może skutecznie monitorować i reagować na działania pracowników, wspierając zarówno zamierzone, jak i nieoczekiwane inicjatywy prowadzące do innowacji i osiągania celów organizacji[18].

Raportowanie wewnętrzne na rzecz zrównoważonego rozwoju musi być elastyczne i dostosowane do zmieniających się potrzeb informacyjnych organizacji. Znaczenie zrównoważonego rozwoju w praktykach zarządczych jest coraz bardziej widoczne, a odpowiednie raportowanie wewnętrzne wspiera organizacje w ich dążeniu do osiągnięcia zrównoważonego rozwoju. Dzięki temu raportowanie wewnętrzne odgrywa kluczową rolę w zarządzaniu współczesnymi organizacjami w kontekście zrównoważonego rozwoju. Wymaga ono integracji danych finansowych i niefinansowych w celu monitorowania, mierzenia i zarządzania wpływem działań firmy na aspekty środowiskowe, społeczne i ekonomiczne. M.B. Farooq i C. de Villiers zauważają, że proces raportowania zrównoważonego rozwoju stał się zinstytucjonalizowanym narzędziem w organizacjach, co potwierdza rosnące znaczenie zrównoważonego rozwoju w praktykach zarządczych[19]. Badania R. Lombardi, A. Cosentino, A. Sura i M. Galeotti podkreślają krytyczną rolę wpływu dyrektywy Unii Europejskiej na informacje niefinansowe wskazywane w raportowaniu wewnętrznym[20].

Obieg informacji i procedury raportowania zrównoważonego rozwoju obejmują specjalistyczne rozwiązania informatyczne, umożliwiające pomiar dokonań w obszarze ESG, np. System Consolia ESG, Envirly, Pilsora i inne. Na schemacie 7.2 przedstawiono hipotetyczny, przykładowy kokpit menadżerski.

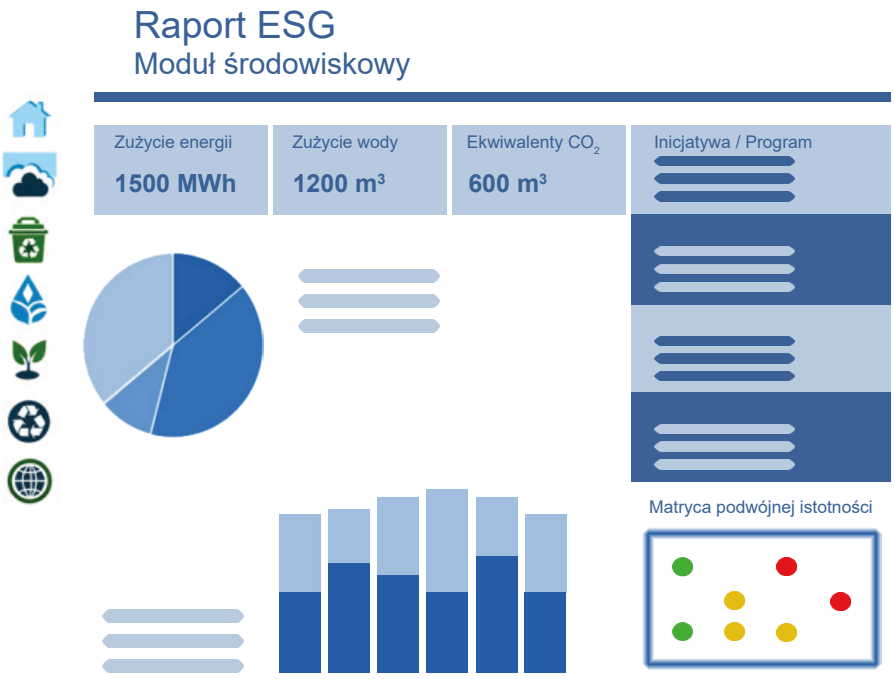
---

[18] P. Bednarek, *Systemy kontroli zarządczej w przedsiębiorstwie*, [w:] *Pomiar i raportowanie dokonań przedsiębiorstwa*, red. E. Nowak, CeDeWu, Warszawa 2012, s. 17–20.

[19] M.B. Farooq, C. de Villiers, *How sustainability assurance engagement scopes are determined, and its impact on capture and credibility enhancement*, Accounting, Auditing and Accountability Journal, 33(2), 2020, s. 417–445.

[20] R. Lombardi, A. Cosentino, A. Sura, M. Galeotti, *The impact of the EU Directive on non-financial information: Novel features of the Italian case*, Meditari Accountancy Research, 30(6), 2021, s. 1419–1448.

Schemat 7.2. Przykładowy kokpit menadżerski



Źródło: opracowanie własne.

Aby wesprzeć przedsiębiorstwa w tworzeniu tego typu systemów, T.B. Ramos i S. Caeiro zdefiniowali dziewięć czynników dobrej praktyki, które są kluczowe dla tworzenia systemów pomiaru dokonań związanych z indywidualnymi potrzebami jednostki w zakresie zrównoważonego rozwoju. Te czynniki pomagają zapewnić, że wskaźniki zrównoważonego rozwoju są skuteczne, wiarygodne i użyteczne zarówno dla decydentów, jak i innych użytkowników końcowych. Są to[21]:

1. **Spójność koncepcyjna i znaczenie dla oceny zrównoważonego rozwoju** – każdy wskaźnik powinien mieć mocną i wiarygodną podstawę naukową oraz koncepcyjną, odnosząc się do kluczowych procesów lub powszechnych zmian związanych ze zrównoważonym rozwojem. Wskaźnik musi przedstawiać reprezentatywny i zintegrowany obraz znaczących wymiarów zrównoważonego rozwoju: gospodarczego, społecznego, środowiskowego i instytucjonalnego.

[21] T.B. Ramos, S. Caeiro, *Meta-performance evaluation of sustainability indicators*, Ecological Indicators, 10(2), 2010, s. 157–166.

2. **Związek z kategorią koncepcyjną, tematem i/lub podtematem** – należy udowodnić, że wskaźnik odpowiada klasyfikacji przypisanej przez kategorię pojęciową, temat lub podtemat i jest używany przez zainteresowane strony sektorowe do oceny ich działalności sektorowej.
3. **Cele/progi w zakresie tolerancji osiągniętych wyników zrównoważonego rozwoju** – wskaźnik powinien umożliwiać wczesne ostrzeganie o nieodwracalnych tendencjach i reagowanie na zmiany w zrównoważonym rozwoju. Należy określić cele lub progi, które wspierają ocenę zrównoważonego rozwoju i zwiększają obiektywność.
4. **Metodyczne podejścia do gromadzenia i analizy danych** – należy wyjaśnić metody gromadzenia i analizy danych, które powinny być spójne, rzetelne i umożliwiać porównania. Preferowane są metody standardowe i międzynarodowo akceptowane.
5. **Kontrola jakości** – konieczna jest możliwość ustalenia stopnia dokładności i niepewności każdego wskaźnika. Wskaźnik musi spełniać określone cele jakościowe, z wyraźnie zdefiniowanymi środkami i metodami audytu jakości.
6. **Skale przestrzenne i czasowe** – dla dokładności wskaźnika kluczowa jest trafność skali przestrzennej i czasowej. Należy określić optymalne ramy czasowe i przestrzenne jednostki analizy, aby poprawić dokładność wskaźnika.
7. **Wymagania logistyczne i zarządzanie informacją** – wskaźniki, które są czasochłonne lub wymagają znacznych zasobów, powinny być dokładnie ocenione. Należy zarządzać informacjami generowanymi przez wskaźniki na każdym etapie ich przetwarzania, analizy i przechowywania.
8. **Koszty** – należy ocenić koszty wdrożenia i utrzymania wskaźnika, zapewniając, że stosunek kosztów do korzyści jest rozsądny. Koszt może stanowić istotną przeszkodę w utrzymaniu lub dodaniu nowego wskaźnika.
9. **Zrozumienie i użyteczność społeczna** – wyniki wskaźnika powinny być łatwe do zrozumienia i interpretacji dla szerokiego grona odbiorców. Ważna jest społeczna ocena wskaźników oraz ich użyteczność w komunikacji i raportowaniu.

Znacząco zmienił się również zakres raportowania wewnętrznego. R. Lombardi, A. Cosentino, A. Sura i M. Galeotti analizują wpływ inicjatyw legislacyjnych Unii Europejskiej na raportowanie wewnętrzne. Badania te pokazują, że wprowadzenie obowiązkowego ujawniania informacji zrównoważonego rozwoju miało istotny wpływ na struktury wewnętrzne i procesy w badanych firmach. Ich badanie ujawniło, że zakres raportowania wewnętrznego uległ istotnemu zwiększeniu. Obecnie promuje się integrację raportowania wewnętrznego z modelem zewnętrznego raportowania zrównoważonego rozwoju. Model takiego raportowania uwzględnia zatem setki wskaźników jakościowych i ilościowych, takich jak zużycie energii,

bezpieczeństwo klientów, zarządzanie odpadami, wpływ na środowisko oraz działania antykonkurencyjne[22].

Poza samym zakresem raportowania coraz istotniejsze okazują się powiązania między danymi. Efektywny pomiar dokonań wymaga integracji różnych wskaźników, zarówno tych odnoszących się do wyników finansowych, jak i mierników zrównoważonego rozwoju, które odzwierciedlają złożoność i dynamikę współczesnego świata biznesu. Takie podejście pozwala na lepsze zrozumienie, w jaki sposób organizacje tworzą wartość dla swoich interesariuszy i jak mogą poprawić swoje wyniki w przyszłości.

Główne zmiany organizacji raportowania wewnętrznego obejmowały[23]:

- wprowadzenie nowych ról i odpowiedzialności w działach administracji i strategii, co umożliwiło lepsze zarządzanie danymi niefinansowymi,
- zwiększenie liczby pracowników odpowiedzialnych za zbieranie i analizowanie danych niefinansowych, co pozwoliło na lepsze monitorowanie wpływu działalności firmy na zrównoważony rozwój,
- wprowadzenie nowych procedur przepływu informacji, co umożliwiło bardziej efektywne zarządzanie danymi i lepszą koordynację między różnymi działami firmy,
- wprowadzenie formalizacji procesów kontrolnych, w tym certyfikację danych przez tzw. właścicieli procesów. Rada dyrektorów oraz audytorzy odgrywają teraz większą rolę w zatwierdzaniu dokumentów niefinansowych, co zwiększa transparentność i odpowiedzialność. W tym przypadku to audytorzy przeprowadzają szeroki zakres działań kontrolnych raportów zewnętrznych. Zwiększył się również zakres obowiązków i aktywność audytorów w odniesieniu do raportów wewnętrznych, włączając w to także zwiększenie jednostek organizacyjnych oraz intensyfikację samych procesów kontrolnych.

Zmiany legislacyjne dotyczące raportowania zewnętrznego sprzyjają zmianom w dużych firmach publicznych w zakresie przejrzystości i lepszej organizacji informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, środowiskowych i społecznych[24], nawet jeśli droga do kwestii zrównoważonego rozwoju wydaje się często kontrowersyjna[25].

---

[22] R. Lombardi i in., *op. cit.*

[23] *Ibidem*.

[24] R. Gray, *Thirty years of social accounting, reporting and auditing: what (if anything) have we learnt?*, Business Ethics: A European Review, 10(1), 2001, s. 9–15; M. La Torre, S. Sabelfeld, M. Blomkvist, L. Tarquinio, J. Dumay, *Harmonising non-financial reporting regulation in Europe: Practical forces and projections for future research*, Meditari Accountancy Research, 26(4), 2018, s. 598–621.

[25] A. Bartolacelli, *The unsuccessful pursuit for sustainability in Italian business law*, Cambridge Handbook of Corporate Law, Corporate Governance and Sustainability, Cambridge University Press, Cambridge 2019; J. Dumay, M. La Torre, F. Farneti, *Developing trust through stewardship:*

Obecnie duże firmy, nawet te nienotowane na giełdzie, kierują się w stronę zintegrowanego raportu wewnętrznego, opartego na wieloaspektowych standardach, zamiast korzystania tylko z wytycznych GRI czy ESRS[26].

7.2. Sprawozdawczość zewnętrzna

Sprawozdawczość zewnętrzna może mieć charakter formalny. Regulowana jest wówczas przez przepisy prawne, takie jak ustawa o rachunkowości z 29 września 1994 roku, oraz rozporządzenia ministra finansów czy międzynarodowe standardy sprawozdawczości finansowej. Jej głównym celem jest przedstawianie retrospektywnych danych dotyczących funkcjonowania firmy. Głównymi adresatami tych raportów są istniejący i potencjalni inwestorzy, kredytodawcy i inni wierzyciele, w tym podmioty zarządzające aktywami, instytucje kredytowe, zakłady ubezpieczeń, a także inni użytkownicy, w tym partnerzy biznesowi jednostki, związki zawodowe i partnerzy społeczni, społeczeństwo obywatelskie i organizacje pozarządowe, rządy, analitycy i naukowcy[27], czyli tzw. interesariusze zewnętrzni.

Sprawozdawczość zewnętrzna może mieć również charakter nieformalny. Firmy często przekazują dodatkowe informacje obecnym i przyszłym klientom, inwestorom oraz kontrahentom za pomocą reklam, broszur informacyjnych lub bezpośrednich kontaktów. Celem tych działań jest budowanie wizerunku firmy i zwiększenie jej atrakcyjności na rynku.

Przyszłość raportowania zewnętrznego będzie prawdopodobnie zdominowana przez rozwój technologii cyfrowych, które umożliwią automatyzację procesów raportowania oraz bardziej zaawansowaną analizę danych. Rosnąca presja na zrównoważony rozwój również sprawi, że przedsiębiorstwa będą musiały dostarczać bardziej szczegółowe informacje na temat swojego wpływu na środowisko i społeczeństwo[28].

Ewolucja raportowania w organizacjach jest efektem realizacji Europejskiego Zielonego Ładu. Został on wprowadzony w odpowiedzi na zmiany klimatu i degradację środowiska, które stanowią zagrożenie dla Europy i reszty świata. Jest to nowa strategia na rzecz wzrostu, której celem jest przekształcenie Unii Europejskiej

---

Implications for intellectual capital, integrated reporting, and the EU Directive 2014/95/EU, Journal of Intellectual Capital, 20(1), 2019, s. 11–39.

[26] *GRI-ESRS Interoperability Index*, GRI & EFRAG 2023, draft version z dnia 30 listopada 2023.

[27] Sprostowanie do rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) 2023/2772 z dnia 31 lipca 2023 r. uzupełniającego dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE w odniesieniu do standardów sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju, Dz.Urz. UE L 2023/2772 z 22.12.2023, L 2024/90431 z 29.07.2024.

[28] M. Sierpińska, P. Litwa, *op. cit.*, s. 225–236.

w sprawiedliwe i prosperujące społeczeństwo, żyjące w nowoczesnej, zasobooszczędnej i konkurencyjnej gospodarce, która w 2050 roku osiągnie zerowy poziom emisji gazów cieplarnianych netto i w ramach której wzrost gospodarczy będzie oddzielony od wykorzystania zasobów naturalnych. Jej celem jest również ochrona, zachowanie i poprawa kapitału naturalnego Unii Europejskiej oraz ochrona zdrowia i dobrostanu obywateli przed zagrożeniami i negatywnymi skutkami związanymi ze środowiskiem[29]. Zielony Ład konkretyzuje znacząco ramy zrównoważonego rozwoju przyjęte przez Agendę na rzecz zrównoważonego rozwoju 2030, którą w dniu 25 września 2015 roku przyjęło Zgromadzenie Ogólne ONZ.

Komisja Europejska zakłada, że transformacja musi przebiegać w sprawiedliwy i sprzyjający włączeniu społecznemu sposób. Na pierwszym miejscu należy stawiać ludzi i nie wolno tracić z oczu regionów, sektorów przemysłu i pracowników, którzy będą borykać się z największymi trudnościami. Proces ten pociągnie za sobą głębokie zmiany, dlatego kluczowe znaczenie dla skuteczności nowych polityk i ich akceptacji będzie miało czynne zaangażowanie i zaufanie społeczeństwa[30].

Wprowadzenie Europejskiego Zielonego Ładu spowodowało, że w Unii Europejskiej obowiązują teraz prawnie wiążące cele klimatyczne, obejmujące wszystkie najważniejsze sektory gospodarki. Cały pakiet obejmuje[31]:

- cele dotyczące redukcji emisji w wielu sektorach,
- cel zakładający zwiększenie zdolności pochłaniania dwutlenku węgla przez naturalne pochłaniacze,
- system handlu uprawnieniami do emisji, który został zaktualizowany, aby ograniczyć emisje i sprawić, że za zanieczyszczenia trzeba będzie płacić, a także aby generować inwestycje w transformację ekologiczną,
- wsparcie społeczne dla obywateli i małych przedsiębiorstw.

Ma on pomóc przekształcić Unię Europejską w nowoczesną, zasobooszczędną i konkurencyjną gospodarkę[32]:

- która w 2050 roku osiągnie zerowy poziom emisji gazów cieplarnianych netto (ograniczenie emisji gazów cieplarnianych netto do 2030 roku o co najmniej 55 procent),
- w której nastąpi oddzielenie wzrostu gospodarczego od zużywania zasobów,
- w której żadna osoba ani żaden region nie pozostaną w tyle.

---

[29] *Europejski Zielony Ład*, Komisja Europejska, Bruksela, dnia 11.12.2019, COM(2019) 640 final.

[30] *Ibidem*.

[31] *Europejski Pakt na rzecz Klimatu*, Komisja Europejska, Bruksela, dnia 9.12.2020, COM(2020) 788 final.

[32] *Ibidem*.

Obecnie Komisja Europejska przyjęła pakiet wniosków ustawodawczych, mających dostosować unijną politykę klimatyczną, energetyczną, transportową i podatkową na potrzeby realizacji celu tak opisanego zrównoważonego rozwoju. Istnieją zasadniczo trzy kierunki zmian legislacyjnych:

- inicjatywy skupione na zapewnieniu finansowania zielonej rewolucji – przede wszystkim Rozporządzenie SFDR (Sustainable Finance Disclosure Regulation)[33],
- koncepcja skupiająca się na określeniu strategicznych kierunków i działań zielonej rewolucji – taksonomia Unii Europejskiej, czyli tzw. Ramy dla ułatwienia zrównoważonych inwestycji[34],
- projekty skupiające się na zainicjowaniu zielonej rewolucji w przedsiębiorstwach, w tym wymogi dotyczące raportowania zrównoważonego rozwoju – dyrektywa CSRD (Corporate Sustainability Reporting Directive)[35], standardy raportowania zrównoważonego rozwoju (European Sustainability Reporting Standards – ESRS)[36] oraz Dyrektywa w sprawie należytej staranności przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju[37].

---

[33] Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/2088 z dnia 27 listopada 2019 r. w sprawie ujawniania informacji związanych ze zrównoważonym rozwojem w sektorze usług finansowych, Parlament Europejski i Rada Unii Europejskiej, Bruksela, dnia 9.12.2019, L 317/1; Rozporządzenie Delegowane Komisji (UE) 2023/363 z dnia 31 października 2022 r. w sprawie zmiany i sprostowania regulacyjnych standardów technicznych ustanowionych w rozporządzeniu delegowanym (UE) 2022/1288 w odniesieniu do treści i sposobu prezentacji informacji w związku z ujawnianiem informacji w dokumentach udostępnianych przed zawarciem umowy i sprawozdaniach okresowych dotyczących produktów finansowych, Komisja Europejska, Bruksela, dnia 17.02.2023 L 50/3.

[34] Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2020/852 z dnia 18 czerwca 2020 r. w sprawie ustanowienia ram ułatwiających zrównoważone inwestycje, zmieniające rozporządzenie (UE) 2019/2088, Dz.Urz. UE L 198/13 z 22.06.2020; Rozporządzenie Delegowane Komisji (UE) 2021/2139 z dnia 4 czerwca 2021 r. uzupełniające rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2020/852 poprzez ustanowienie technicznych kryteriów kwalifikacji służących określeniu warunków, na jakich dana działalność gospodarcza kwalifikuje się jako wnosząca istotny wkład w łagodzenie zmian klimatu lub w adaptację do zmian klimatu, a także określeniu, czy ta działalność gospodarcza nie wyrządza poważnych szkód względem żadnego z pozostałych celów środowiskowych, Dz.Urz. UE L 442/1 z 9.12.2021.

[35] Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zmiany rozporządzenia (UE) nr 537/2014, dyrektywy 2004/109/WE, dyrektywy 2006/43/WE oraz dyrektywy 2013/34/UE w odniesieniu do sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju, Dz.Urz. UE L 322/15 z 16.12.2022.

[36] Sprostowanie do rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) 2023/2772..., *op. cit.*

[37] Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2024/1760 z dnia 13 czerwca 2024 r. w sprawie należytej staranności przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju oraz zmieniająca dyrektywę (UE) 2019/1937 i rozporządzenie (UE) 2023/2859, Dz.Urz. UE L 2024/1760, 5 lipca 2024, zastąpiła wcześniejszą dyrektywę CS3D (Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2024/1760 z dnia 13 czerwca 2024 r. w sprawie należytej staranności przedsiębiorstw w zakresie

Inicjatywy skupione na zapewnieniu finansowania zielonej rewolucji regulowane przez rozporządzenie SFDR są częścią planu działań Unii Europejskiej, mającego w zamyśle reorientację przepływów kapitałowych na inwestycje zrównoważone. Celem jest osiągnięcie zrównoważonego i inkluzywnego wzrostu przez wprowadzenie nowych regulacji oraz modyfikację istniejących dyrektyw. Rozporządzenie SFDR wraz z innymi aktami prawnymi wprowadza wiele regulacji dotyczących zarówno instytucji, jak i poszczególnych produktów finansowych. Wpływa w ten sposób na prowadzenie działalności i oferowane produkty przez wszystkich uczestników rynku finansowego. Najważniejsze zmiany w obrębie wymogów instytucjonalnych to:

- **polityka ryzyka zrównoważonego** – konieczność formułowania polityki względem ryzyka w obszarze zrównoważonego rozwoju oraz aktualizacja polityki wynagrodzeń, aby była spójna z integracją ryzyka zrównoważonego,
- **monitoring wpływów negatywnych na zrównoważony rozwój** – określenie, czy negatywne wpływy są brane pod uwagę w procesach inwestycyjnych.

W obrębie produktów:

- **dokumenty informacyjne i marketingowe** – nie powinny być sprzeczne z informacjami ujawnionymi przez podmioty finansowe w zakresie polityki ryzyka zrównoważonego oraz negatywnych wpływów,
- **opis produktów** – powinien zawierać charakterystykę i cele środowiskowe oraz społeczne produktów, a także metod i sposobów realizacji celów,
- **przygotowanie ram klasyfikacji produktów promujących cechy środowiskowe i społeczne oraz produktów o zrównoważonych celach inwestycyjnych**.

Wprowadzenie tego typu mechanizmów promuje przedsięwzięcia i instytucje realizujące cele zrównoważonego rozwoju w sytuacji konkurowania o dostęp do kapitału. Powoduje również, że wymogi w zakresie tego typu działalności wpisywane są coraz częściej w procedury (np. kredytowe lub inwestycyjne) instytucji finansowych.

Drugim filarem zmian legislacyjnych, mających na celu wprowadzenie Zielonego Ładu, jest taksonomia Unii Europejskiej. Jest to system klasyfikacji działalności gospodarczej wspierającej cele środowiskowe Unii Europejskiej. Pośrednio taksonomia określa priorytetowe obszary zielonej rewolucji. Oficjalnie Rozporządzenie (UE) 2020/852 w sprawie ustanowienia ram ułatwiających zrównoważone inwestycje (taksonomia, Taxonomy Regulation) ma na celu[38]:

- zapewnienie solidnego technicznie, opartego na podstawach naukowych, systemu klasyfikacji działalności gospodarczych,

---

zrównoważonego rozwoju oraz zmieniająca dyrektywę (UE) 2019/1937 i rozporządzenie (UE) 2023/2859, Parlament Europejski i Rada Unii Europejskiej, Bruksela, dnia 5.07.2024, L 1760).

[38] Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2020/852..., *op. cit.*

– zagwarantować Unii Europejskiej, państwom członkowskim, uczestnikom rynku i konsumentom wspólne zrozumienie tego, jaką działalność gospodarczą można uznać za zrównoważoną środowiskowo,
– zapewnienie ochrony przed „pseudoekologicznym marketingiem" – tzw. greenwashing (por. preambuła Rozporządzenia).

Taksonomia w Rozporządzeniu Unii Europejskiej z 2022 roku dotyczącym sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju nakreśla ogólne ramy, które mają na celu rozwój systemu klasyfikacji dla działalności gospodarczych o zrównoważonym charakterze środowiskowym. Taksonomia, choć skupia się przede wszystkim na aspektach środowiskowych, stanowi kluczowy element w procesie definiowania i promowania zrównoważonego rozwoju w Unii Europejskiej. Obejmuje ponad 80 rodzajów działalności, które odpowiadają za 93% wszystkich emisji gazów cieplarnianych w Unii Europejskiej. Jednakże warto zaznaczyć, że taksonomia nie obejmuje wszystkich rodzajów działalności sklasyfikowanych w ramach NACE, co podkreśla jej selektywny charakter i skupienie się na najbardziej znaczących z punktu widzenia emisji sektorach[39]. Taksonomia nie obejmuje również bezpośrednio pozostałych elementów ESG, takich jak aspekty społeczne czy ład korporacyjny, co jest istotne w kontekście kompleksowego podejścia do zrównoważonego rozwoju. Pokazuje to zogniskowanie zmian w obszarze realizacji celów środowiskowych w Unii Europejskiej. Być może odniesienia do pozostałych obszarów będą przedmiotem dalszych regulacji lub inicjatyw Unii Europejskiej, mających na celu włączenie pełniejszego spektrum celów zrównoważonego rozwoju w ramach polityki gospodarczej i korporacyjnej.

Trzecim filarem zmian legislacyjnych są inicjatywy związane z wymogami dotyczącymi raportowania zrównoważonego rozwoju. Zwiększenie ilości ujawnień w zakresie zrównoważonego rozwoju uruchamia mechanizmy społeczne opisane teorią legitymizacji. Zgodnie z tą teorią podmioty muszą pokazywać, że działają legalnie oraz zgodnie z oczekiwaniami społecznymi[40]. Centralnym punktem tej teorii jest kontrakt społeczny, który wyjaśnia praktyki zrównoważonego rozwoju. Ujawnianie informacji zrównoważonego rozwoju pozwala społeczności na ocenę, czy spółki wywiązują się z tego kontraktu, i dlatego bywa postrzegane jako mechanizm społecznej legitymizacji[41].

---

[39] Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464..., *op. cit.*

[40] Szerzej na ten temat w: C. Deegan, *Introduction: The Legitimizing Effect of Social and Environmental Disclosure – A Theoretical Foundation*, Accounting, Auditing & Accountability Journal, 15(3), 2002, s. 282–311; L. Bohdanowicz, M. Aluchna, *Determinanty dokonań polskich spółek publicznych w zakresie ESG*, Research Papers of Wroclaw University of Economics and Business, 67(4), 2023, s. 23–33.

[41] Szerzej na ten temat w: I. Garcia-Sanchez, O. Suarez-Fernandez, J. Martines-Ferrero, *Female Directors and Impression Management in Sustainability Reporting*, International Business Review, 28, 2019, s. 359–374; L. Bohdanowicz, M. Aluchna, *op. cit.*, s. 23–33.

Uruchomienie mechanizmów legitymizacji społecznej związane jest z rozszerzaniem obowiązków sprawozdawczych w zakresie ujawnień informacji na temat zrównoważonego rozwoju.

W styczniu 2022 roku (za okres sprawozdawczy 2021 r.) przedsiębiorstwa objęte zakresem raportowania niefinansowego rozpoczęły raportowanie udziału procentowego swojej działalności (lub udziału procentowego ich ekspozycji wobec działalności), uznanej za kwalifikującą się do taksonomii Unii Europejskiej, w porównaniu do działalności niekwalifikującej się (czyli nieujętej w taksonomii)[42].

W 2023 roku (za okres sprawozdawczy 2022 r.) przedsiębiorstwa niefinansowe objęte zakresem raportowania niefinansowego były zobowiązane do raportowania, jakie rodzaje działalności zostały uznane za zgodne z celami klimatycznymi taksonomii Unii Europejskiej.

W 2024 roku podobne wymogi mają zastosowanie do dużych instytucji finansowych, a więc instytucji kredytowych (banki), podmiotów zarządzających aktywami oraz zakładów ubezpieczeń i reasekuracji spełniających kryteria zdefiniowane w dyrektywie w sprawie sprawozdawczości niefinansowej.

W 2025 roku podmioty finansowe mogą dołączyć oszacowania dotyczące zgodności z taksonomią dla ocen spełnienia zasady niewyrządzania poważnych szkód względem żadnego z pozostałych celów środowiskowych (ekspozycja DNSH) wobec państw trzecich objętych okresem przeglądu za rok 2024. Dodatkowo od 2025 roku (raport za 2024 r.) funkcjonuje obowiązek raportowania ESRS wszystkie przedsiębiorstwa już raportujące na podstawie raportów niefinansowych, w tym podmioty wskazane jako duże przez państwa członkowskie, które spełniają następujące kryteria dotyczące wielkości:

- obrót netto > 40 mln euro lub suma bilansowa > 20 mln euro,
- > 500 pracowników.

Do 2026 roku instytucje kredytowe włączają zgodność z taksonomią swych portfeli handlowych, opłat i prowizji od działalności niebankowej i prowizji od działalności niefinansowej instytucji kredytowych (banków). Raportowanie zgodne z ESRS obowiązuje z kolei wszystkie duże przedsiębiorstwa, zarówno notowane na rynku regulowanym (publiczne), jak i nienotowane (prywatne), oraz przedsiębiorstwa spoza Unii Europejskiej, ale realizujące na jej terenie roczne przychody powyżej 150 mln euro i mające na terenie Unii Europejskiej jednostkę zależną lub oddział.

Małe i średnie przedsiębiorstwa notowane na giełdzie zostaną po raz pierwszy objęte obowiązkiem sprawozdawczym w 2027 roku (za okres sprawozdawczy 2026 r.).

---

[42] *Przewodnik po Taksonomii UE – rozporządzenia (UE) 2020/852 w sprawie ustanowienia ram ułatwiających zrównoważone inwestycje*, Komisja Europejska, Bruksela, czerwiec 2023.

Są to podmioty małe i średnie, notowane na rynku regulowanym (z wyłączeniem mikroprzedsiębiorstw), spełniające dowolne dwa z trzech kryteriów[43]:

- powyżej 10 pracowników,
- suma bilansowa powyżej 350 tys. euro,
- roczne przychody powyżej 700 tys. euro.

Dla nich stworzono standard LSME ESRS. Mogą jednak one podjąć decyzję o niestosowaniu wymogów sprawozdawczych przez kolejne dwa lata.

Dobrowolnie mogą natomiast raportować wszystkie małe i średnie przedsiębiorstwa. Dla nich przygotowano standard VSME ESRS.

7.3. Znaczenie stron zainteresowanych i zasada podwójnej istotności w raportowaniu zrównoważonego rozwoju

Ze względu na mechanizm legitymizacji społecznej w raportowaniu zrównoważonego rozwoju to właśnie strony zainteresowane (interesariusze) odgrywają kluczową rolę i zapewniają mechanizm kontrolny wprowadzania Zielonego Ładu w Unii Europejskiej. Ich oczekiwania bowiem reprezentować powinny oczekiwania społeczne pod względem wpływu przedsiębiorstwa na środowisko, społeczeństwo i praktyki zarządcze. Z drugiej strony natomiast sami interesariusze są także odpowiedzialni za weryfikację tego, czy podmioty działają legalnie i w zgodzie z ich oczekiwaniami, co reprezentuje ich bezpośredni wpływ na przedsiębiorstwo.

Na potrzeby zielonej rewolucji rozumienie stron zainteresowanych zostało znacząco rozwinięte w Europejskim Standardzie Raportowania Zrównoważonego Rozwoju – ESRS 1 (art. 44). Zgodnie z nim interesariuszami są osoby lub grupy, które mogą wpływać na podmiot lub być dotknięte wpływem podmiotu w ramach podjętych przez niego działań (*undertaking*). Zainteresowane strony dzielą się na dwie główne grupy[44]:

- osoby lub grupy, na które pozytywnie lub negatywnie wpływają działania jednostki oraz jej bezpośrednie i pośrednie relacje biznesowe w całym łańcuchu wartości,
- użytkownicy oświadczeń dotyczących zrównoważonego rozwoju: pierwotni użytkownicy sprawozdawczości finansowej (inwestorzy, kredytodawcy, wierzyciele, zarządzający aktywami, instytucje kredytowe, zakłady ubezpieczeń) oraz inni użytkownicy, tacy jak: partnerzy biznesowi, związki zawodowe, organizacje pozarządowe, rządy, analitycy i naukowcy.

---

[43] Być może kryteria te zostaną ostatecznie złagodzone, co jest przedmiotem negocjacji.

[44] Sprostowanie do rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) 2023/2772..., *op. cit.*, pkt 3.1.

Niektóre zainteresowane strony mogą należeć do obu grup. Współpraca z zainteresowanymi stronami, na które jednostka wywiera wpływ, jest kluczowa w procesie należytej staranności i oceny istotności w zakresie zrównoważonego rozwoju. Procesy te pomagają w identyfikacji i ocenie rzeczywistych oraz potencjalnych negatywnych wpływów, które dostarczają informacji wykorzystywanych do sprawozdawczości.

W standardach GRI interesariusz ma pewien „interes" lub „udział". Tradycyjnie wpływ ten był postrzegany jako wpływ interesariusza na przedsiębiorstwo. Obecnie dotyczy też przeciwstawnej relacji. Jest to coś cennego dla osoby lub grupy, co może być dotknięte przez działalność organizacji. Interesy interesariuszy mogą być negatywnie lub pozytywnie dotknięte przez działalność organizacji. Należy skupić się na identyfikacji interesów interesariuszy, które są lub mogą być negatywnie dotknięte przez działalność organizacji[45].

Wśród interesariuszy istnieją także dwie szczególne strony zainteresowane, które wcześniej nie były raczej brane pod uwagę w ogóle bądź niebezpośrednio w ten sposób. Są to:

- interesariusze niepowiązani bezpośrednio z przedsiębiorstwem,
- interesariusze niemi.

Strony zainteresowane nie zawsze mają bezpośrednią relację z organizacją. Przykładem mogą być pracownicy w łańcuchu dostaw organizacji lub osoby mieszkające w oddaleniu od działań organizacji, które mogą być lub potencjalnie będą dotknięte przez te działania. Mogą one nie być świadome, że są interesariuszami danej organizacji, zwłaszcza jeśli ich interesy nie zostały jeszcze dotknięte. Organizacja powinna identyfikować interesy tych i innych interesariuszy, którzy nie są w stanie artykułować swoich poglądów (np. przyszłych pokoleń)[46].

Drugą grupą stron zainteresowanych są interesariusze niemi (*silent stakeholders*). Jako przykład takiego interesariusza podaje się zazwyczaj środowisko naturalne. Środowisko nie ma samo w sobie prawa głosu. Jest jednak reprezentowane przez naukowców i ich badania. To właśnie te badania powinny stanowić podstawę do oceny wpływu przedsiębiorstwa na środowisko[47].

---

[45] Global Reporting Initiative (GRI), *GRI 1: Foundation 2021*, pkt 2.4, https://www.globalreporting.org/standards (dostęp: 4.07.2024).

[46] *Ibidem*.

[47] L. Kapiriri, S.D. Razavi, *Salient stakeholders: Using the salience stakeholder model to assess stakeholders' influence in healthcare priority setting*, Health Policy OPEN, 2, 2021, 100048.

Ze względu na mechanizmy legitymizacji społecznej poza samymi interesariuszami istotne są też wpływy na linii interesariusz–przedsiębiorstwo i przedsiębiorstwo–interesariusz. Sam wpływ (*ESG materiality*) jest rozumiany jako różne formy rzeczywistych i potencjalnych oddziaływań, jakie podmiot może wywrzeć na gospodarkę, środowisko i ludzi, w tym na prawa człowieka[48]. Efekty te mogą być faktyczne lub potencjalne, negatywne lub pozytywne, krótkoterminowe lub długoterminowe, zamierzone lub niezamierzone, odwracalne lub nieodwracalne. Wpływy te pokazują, w jaki sposób organizacja przyczynia się do zrównoważonego rozwoju, zarówno w sposób pozytywny, jak i negatywny. Konieczne jest poszukiwanie zarówno aktualnych wpływów, które już występują, jak i tych potencjalnych, których choć może dzisiaj jeszcze nie ma, to istnieje prawdopodobieństwo, że się pojawią. Ponadto analiza ta nie obejmuje jedynie bezpośrednich wpływów wynikających z operacyjnej działalności organizacji, ale sięga także poza nią, obejmując cały łańcuch wartości[49].

Zasadniczo można wyróżnić dwa rodzaje wpływu: wewnętrzny i zewnętrzny.

Wewnętrzny wpływ (*inside-out materiality*) odnosi się do oddziaływania przedsiębiorstwa na otoczenie, w tym na społeczeństwo i środowisko. Obejmuje to zarówno pozytywne, jak i negatywne skutki, wynikające z działalności przedsiębiorstwa. Przykłady tego typu wpływów to między innymi wyczerpywanie zasobów naturalnych przez przedsiębiorstwo rolnicze, co może prowadzić do obniżenia plonów i wpływu finansowego na marże firmy[50].

Zewnętrzny wpływ (*outside-in materiality*) odnosi się do wpływów, jakie czynniki zewnętrzne mają na przedsiębiorstwo. Przykłady obejmują zmiany klimatyczne, które mogą wpływać na działalność przedsiębiorstwa niezależnie od jego własnych działań. Przedsiębiorstwo może być zmuszone do adaptacji swojego modelu biznesowego do nowych warunków, co może generować dodatkowe wewnętrzne wpływy[51].

Wpływy są szczegółowo zdefiniowane w ESRS i występują zasadniczo w następujących obszarach:

- praktyki biznesowe,
- zmiany klimatyczne,
- pracownicy,
- pracownicy w łańcuchu wartości (np. dostawców czy odbiorców),

---

[48] Global Reporting Initiative (GRI), *op. cit.*, pkt 2.1.

[49] *Ibidem*.

[50] European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG), *European Sustainability Reporting Standards (ESRS) 1: General Requirements*, 2023, § BC62.b.

[51] *Ibidem*, § BC62.a.

- dotknięte społeczności,
- klienci i użytkownicy końcowi,
- bioróżnorodność i ekosystemy,
- zanieczyszczenie,
- zasoby wodne i morskie,
- zużycie zasobów i gospodarka o obiegu zamkniętym.

Proces oceny wpływu (*ESG materiality assessments*) zdefiniowany został również w taksonomii Unii Europejskiej w zakresie celów środowiskowych. W tabeli 7.1 zestawiono cele środowiskowe oraz zasady określania pozytywnego wpływu na środowisko.

Tabela 7.1. Cele środowiskowe oraz zasady określania wpływu

Cele środowiskowe	Określanie wpływu
1	2
Łagodzenie zmian klimatu	1. Działalność gospodarcza wnosząca wkład w łagodzenie zmian klimatu: energia odnawialna (produkcja, magazynowanie, dystrybucja, wykorzystanie, innowacyjne technologie, wzmocnienie/rozbudowa sieci), efektywność energetyczna, czysta mobilność, materiały odnawialne, technologie CCU i CCS (wychwytywanie, składowanie, redukcja netto emisji), pochłaniacze CO2 (np. przeciwdziałanie wylesianiu), infrastruktura energetyczna (obniżenie emisji systemów energetycznych), czyste paliwa ze źródeł odnawialnych lub neutralnych pod względem CO2 lub wspomaganie powyższych działań. 2. Gdy brakuje alternatywnych niskoemisyjnych rozwiązań: działalność musi generować emisje na najlepszym poziomie w sektorze, brak utrudnień dla niskoemisyjnych rozwiązań, brak uzależnienia od wysokoemisyjnych aktywów
Adaptacja do zmian klimatu	Działalność gospodarcza kwalifikuje się jako istotna dla adaptacji do zmian klimatu, jeśli: a) zawiera rozwiązania adaptacyjne, które znacząco zmniejszają ryzyko niekorzystnych skutków obecnych i przyszłych warunków klimatycznych dla tej działalności, bez zwiększania ryzyka dla ludzi, przyrody lub majątku; b) dostarcza rozwiązania adaptacyjne, które wspierają inne działalności w realizacji celów środowiskowych i jednocześnie zmniejszają ryzyko niekorzystnych skutków klimatycznych dla ludzi, przyrody lub majątku, bez ich pogarszania. Rozwiązania adaptacyjne muszą być oceniane i rangowane przy użyciu najlepszych dostępnych prognoz klimatycznych i muszą zapobiegać negatywnym skutkom zmian klimatu oraz potencjalnym negatywnym skutkom zmian klimatu dla środowiska, w którym prowadzona jest działalność gospodarcza, lub ograniczać te skutki

1	2
Zrównoważone wykorzystywanie i ochrona zasobów wodnych i morskich	Działalność gospodarcza kwalifikuje się jako wnosząca istotny wkład w zrównoważone wykorzystywanie i ochronę zasobów wodnych i morskich, jeśli: a) chroni środowisko przed zanieczyszczeniami przez odpowiednie zbieranie, oczyszczanie i odprowadzanie ścieków komunalnych i przemysłowych, zapobiegając niekorzystnym skutkom zanieczyszczeń przez farmaceutyki i mikrodrobiny plastiku; b) chroni zdrowie ludzkie, zapewniając, że woda przeznaczona do spożycia jest wolna od mikroorganizmów, pasożytów i szkodliwych substancji, oraz zwiększając dostęp do czystej wody pitnej; c) poprawia gospodarkę wodną i efektywność zużycia wody przez ochronę ekosystemów wodnych, promowanie zrównoważonego zużycia wody, ponowne wykorzystanie wody, ograniczenie emisji zanieczyszczeń do wód powierzchniowych i podziemnych, łagodzenie skutków powodzi i susz oraz inne działania poprawiające stan jakościowy i ilościowy wód; d) zapewnia zrównoważone wykorzystanie morskich usług ekosystemowych przez ochronę, zachowanie lub odbudowę środowiska morskiego oraz zapobieganie jego zanieczyszczeniu lub ograniczanie go; e) wspiera powyższe działania
Przejście na gospodarkę o obiegu zamkniętym	Działalność gospodarcza kwalifikuje się jako wnosząca istotny wkład w przejście na gospodarkę o obiegu zamkniętym, jeśli: wykorzystuje surowce bardziej efektywnie, zwiększa trwałość produktów, zwiększa możliwości recyklingu, ogranicza substancje niebezpieczne, przedłuża okres użytkowania produktów, zwiększa wykorzystanie surowców wtórnych, zapobiega powstawaniu odpadów, intensyfikuje recykling odpadów, rozwija infrastrukturę gospodarowania odpadami, minimalizuje spalanie odpadów, ogranicza wytwarzanie śmieci lub wspomaga powyższe działania
Zapobieganie zanieczyszczeniu i jego kontrola	Działalność gospodarcza kwalifikuje się jako wnosząca istotny wkład w zapobieganie zanieczyszczeniu i jego kontrolę, jeśli: zapobiega lub ogranicza emisje zanieczyszczeń (innych niż gazy cieplarniane), poprawia jakość powietrza, wody lub gleby, minimalizując zagrożenia dla zdrowia ludzi i środowiska, zapobiega niekorzystnym skutkom chemikaliów lub minimalizuje te skutki, usuwa śmieci i inne rodzaje zanieczyszczenia lub wspomaga powyższe działania
Ochrona i odbudowa bioróżnorodności i ekosystemów	Działalność gospodarcza kwalifikuje się jako wnosząca istotny wkład w ochronę i odbudowę bioróżnorodności i ekosystemów, jeśli: chroni, zachowuje lub odbudowuje bioróżnorodność oraz ekosystemy, osiąga dobry stan ekosystemów lub chroni ekosystemy będące w dobrym stanie. Działania te mogą obejmować: zachowanie przyrody i bioróżnorodności, ochronę i odbudowę ekosystemów lądowych, morskich i wodnych, zrównoważone użytkowanie i gospodarowanie gruntami, ochronę bioróżnorodności gleby, remediację terenów zanieczyszczonych, zrównoważone praktyki rolnicze, zwiększanie bioróżnorodności, powstrzymanie degradacji gleby i ekosystemów, zapobieganie wylesianiu, zrównoważoną gospodarkę leśną, praktyki zwiększające bioróżnorodność, powstrzymywanie degradacji ekosystemów i utraty siedlisk lub wspomaganie powyższych działań

Źródło: opracowanie własne na podstawie art. 10–15 taksonomii Unii Europejskiej.

Negatywny wpływ na środowisko związany jest z zasadą „nie czyń poważnych szkód". Ważne jest również to, że przy ocenie działalności uwzględnia się skutki środowiskowe samej działalności oraz wpływ produktów i usług przez cały ich cykl życia, a więc w fazie produkcji, ale także użytkowania i po zakończeniu cyklu życia (utylizacja). W efekcie działalność gospodarcza uznawana jest za wyrządzającą poważne szkody, jeśli nie realizuje celów środowiskowych, a więc:

- prowadzi do znaczących emisji gazów cieplarnianych (łagodzenie zmian klimatu),
- nasila niekorzystne skutki klimatyczne dla działalności, ludzi, przyrody lub aktywów (adaptacja do zmian klimatu),
- szkodzi dobremu stanowi wód powierzchniowych, podziemnych lub morskich (zrównoważone wykorzystywanie i ochrona zasobów wodnych i morskich),
- prowadzi do nieefektywnego wykorzystywania materiałów lub zasobów naturalnych, zwiększa wytwarzanie, spalanie lub składowanie odpadów (gospodarka o obiegu zamkniętym),
- znacząco zwiększa emisje zanieczyszczeń do powietrza, wody lub ziemi (zapobieganie zanieczyszczeniu i jego kontrola),
- znacząco szkodzi stanowi i odporności ekosystemów, jest zagrożeniem dla siedlisk i gatunków (ochrona i odbudowa bioróżnorodności i ekosystemów).

Wraz z rozbudową trzeciego filaru inicjatyw legislacyjnych znacząco rozszerzono procedurę szacowania istotności wpływu. Obecnie szacowanie istotności odbywa się zgodnie z koncepcją „podwójnej istotności" (*double ESG materiality assessments*), czyli istotności samego wpływu oraz istotności konsekwencji finansowych tego wpływu. Idea ta została po raz pierwszy formalnie zaproponowana przez Komisję Europejską w czerwcu 2019 roku w Wytycznych dotyczących sprawozdawczości w zakresie informacji niefinansowych: Suplement dotyczący zgłaszania informacji związanych z klimatem. Zgodnie z ESRS 1 (art. 46) podwójna istotność to koncepcja dostarczająca kryteriów określających, czy kwestia zrównoważonego rozwoju powinna zostać uwzględniona w sprawozdaniu ze zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstwa.

Podwójna istotność umożliwia identyfikację interesariuszy i wpływu na podmiot przez określenie:

- **ważności samego wpływu (*impact materiality*),**
- **istotności finansowej tego wpływu (*financial materiality*).**

Istotność wpływu w ESRS 1 odnosi się do oceny i raportowania wszystkich istotnych wpływów przedsiębiorstwa, zarówno rzeczywistych, jak i potencjalnych[52].

[52] *Ibidem*, § BC70.

Definicja istotności wpływu opiera się na wytycznych UNGP[53], OECD[54] i GRI[55]. Przy ich ocenie należy uwzględnić skalę, zasięg i nieodwracalny charakter wpływu[56]. Przedsiębiorstwa powinny rangować działania na podstawie najbardziej znaczących wpływów, zgodnie z wytycznymi UNGP i OECD[57]. Zakres oceny materialności obejmuje wpływy na każdym poziomie relacji biznesowych, zgodnie z koncepcją GRI 3 i wytycznymi OECD[58].

Istotność finansowa w kontekście raportowania zrównoważonego rozwoju (ESRS 1) wykracza poza tradycyjne podejście do istotności finansowej, stosowane w raportowaniu finansowym. Obejmuje ona potencjalne skutki finansowe znaczącego ryzyka lub szans, które nie są uwzględnione lub nie są jeszcze w pełni uwzględnione w raportach finansowych na dzień raportowania[59].

Istotność finansowa w raportowaniu zrównoważonego rozwoju może dotyczyć czterech możliwych okoliczności, co przedstawiono w tabeli 7.2[60].

Istotność finansowa może obejmować zarówno wpływy przeszłe, jak i przyszłe. Wpływy te mogą być związane z pozycjami, które już spełniają definicję aktywów lub pasywów i są (lub mogą być) uznane w sprawozdaniach finansowych. Mogą również dotyczyć czynników tworzenia wartości, które jeszcze nie spełniają definicji aktywów bądź pasywów, ale mają potencjalny wpływ na wartość aktywów i pasywów, czy szeroko rozumianego kapitału w przyszłości. W efekcie istotność finansowa w raportowaniu finansowym jest podzbiorem istotności finansowej w raportowaniu zrównoważonego rozwoju[61].

Oceny istotności wpływu i istotności finansowej są ze sobą powiązane i powinny uwzględniać wzajemne zależności między nimi. Zwykle ocena zaczyna się od analizy wpływów, choć mogą także wystąpić istotne ryzyka i szanse, które nie wynikają bezpośrednio z wpływów jednostki. Wpływ w zakresie zrównoważonego rozwoju może

---

53 *Guiding Principles on Business and Human Rights: Implementing the United Nations "Protect, Respect and Remedy" Framework*, Organizacja Narodów Zjednoczonych, Nowy Jork–Genewa, 2011, HR/PUB/11/04.

54 *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*, Komisja Europejska, Bruksela, dnia 25.10.2011, COM(2011) 0681 final.

55 Global Reporting Initiative (GRI), *op. cit.*

56 European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG), *op. cit.*, § BC71.

57 *Ibidem*, § BC68.

58 *Ibidem*, § BC72.

59 *Ibidem*, § BC73.

60 *Ibidem*, § BC76.

61 *Ibidem*, § BC74.

stać się istotny pod względem finansowym od momentu jego wystąpienia lub może nabrać takiej wagi w przyszłości, jeśli będzie miał wpływ na wyniki finansowe, przepływy pieniężne, dostęp do finansowania lub koszt kapitału jednostki w krótkiej, średniej lub długiej perspektywie czasowej. Wpływy mogą być istotne w ramach zrównoważonego rozwoju, nawet jeśli nie są bezpośrednio istotne pod względem finansowym[62].

Tabela 7.2. Istotność finansowa w raportowaniu zrównoważonego rozwoju (możliwe okoliczności)

	Finansowy wpływ zdarzeń przeszłych	**Finansowy wpływ zdarzeń przyszłych**
Związane z pozycjami, które spełniają definicję aktywów lub pasywów i są lub mogą być za nie uznane	Przykład: firma ujmuje zobowiązanie z tytułu ugody prawnej związanej z wcześniejszym zanieczyszczeniem środowiska	Przykład: firma identyfikuje potencjalne przyszłe koszty modernizacji obiektów (CAPEX) w celu dostosowania ich do nadchodzących regulacji środowiskowych
Związane z czynnikami tworzenia wartości, które nie spełniają (jeszcze) definicji aktywów bądź pasywów lub kryteriów uznawania za kapitał	Przykład: koszty poniesione na wdrożenie strategii zrównoważonego rozwoju, która zwiększa wartość marki i zaufanie interesariuszy, nawet jeśli nie prowadzi jeszcze do ujęcia w aktywach	Przykład: oczekiwane korzyści z realizacji planu osiągnięcia neutralności klimatycznej, takie jak w przypadku przychodów: lepszy dostęp do rynku lub potencjalne ulgi podatkowe lub dotacje, które nie są jeszcze ujęte jako aktywa

Źródło: opracowanie własne na podstawie ESRS 1 (BC76)

Przy ocenie wpływów, ryzyka i szans w łańcuchu wartości jednostka powinna skupić się na obszarach działalności, relacjach biznesowych, regionach geograficznych lub innych czynnikach, gdzie te aspekty mogą wystąpić. Ważne jest również uwzględnienie zależności jednostki od zasobów naturalnych, ludzkich i społecznych, niezależnie od ich wpływu na te zasoby[63].

Ostatecznie, główne wpływy, ryzyka i szanse jednostki, rozumiane jako istotne, zgodnie z zasadą podwójnej istotności, powinny być zgłaszane w oświadczeniu dotyczącym zrównoważonego rozwoju. Kiedy jednak informacje te są już uwzględnione w raportach finansowych, nie ma potrzeby ich powielania w raportach dotyczących

[62] Sprostowanie do rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) 2023/2772..., *op. cit.*

[63] *Ibidem*.

zrównoważonego rozwoju. Wystarczy wówczas użycie odniesień do raportów finansowych w celu uniknięcia podwójnego raportowania[64].

Działania podejmowane w celu zarządzania wpływami, ryzykiem lub szansami związanymi ze zrównoważonym rozwojem mogą prowadzić do istotnych negatywnych wpływów lub skutków finansowych w odniesieniu do innych kwestii zrównoważonego rozwoju. Te współzależności należy uwzględnić przy ujawnianiu informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, aby zapewnić właściwy obraz danej kwestii[65]. Wpływy, ryzyka lub szanse powinny być ujawniane w kontekście odpowiednich kwestii zrównoważonego rozwoju, z którymi są związane, a w przypadku gdy pozytywny wpływ lub szansa finansowa oraz negatywny wpływ lub ryzyko finansowe są związane z różnymi kwestiami, należy stosować odniesienia krzyżowe[66].

7.4. Zakres zewnętrznego raportowania zrównoważonego rozwoju

Taksonomia wprowadza również kilka mierników, które obrazują stopień zrównoważenia biznesu. Zestaw tych mierników stanowi obecnie przedmiot raportowania. Trzy kluczowe wskaźniki to:

- procentowy udział obrotu pochodzącego z produktów lub usług związanych z działalnością zrównoważoną środowiskowo,
- procentowy udział nakładów inwestycyjnych (CapEx),
- procentowy udział wydatków operacyjnych (OpEx) odnoszących się do aktywów lub procesów związanych z działalnością zrównoważoną środowiskowo.

W odniesieniu do instytucji finansowych stosowane są natomiast inne zestawy wskaźników, w tym główny wskaźnik zielonych aktywów (Green Asset Ratio – GAR), pokazujący udział aktywów zgodnych z taksonomią Unii Europejskiej w stosunku do całej sumy aktywów.

Sposób obliczania poszczególnych mierników reguluje Rozporządzenie (UE) 2021/2178 z dnia 6 lipca 2021 r. uzupełniające rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2020/852[67].

---

[64] European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG), *op. cit.*, § BC75.

[65] *Ibidem*, § BC81.

[66] *Ibidem*, § BC82.

[67] Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2021/2178 z dnia 6 lipca 2021 r. uzupełniające rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2020/852 przez sprecyzowanie treści i prezentacji informacji dotyczących zrównoważonej środowiskowo działalności gospodarczej, które mają być ujawniane przez przedsiębiorstwa podlegające art. 19a lub 29a dyrektywy 2013/34/UE, oraz określenie metody spełnienia tego obowiązku ujawniania informacji (Tekst mający znaczenie dla EOG), Dz.Urz. UE L 443, 10.12.2021, s. 9–42.

Udział procentowy obrotu oblicza się jako część przychodów netto ze sprzedaży produktów lub świadczenia usług, w tym wartości niematerialnych i prawnych, związanych z działalnością gospodarczą zgodną z systematyką (licznik), podzieloną przez przychody netto ze sprzedaży (mianownik). Przychód ujęty jest zgodnie z międzynarodowym standardem rachunkowości (MSR) 1 pkt 82. Oznacza to konieczność zastosowania podwójnych standardów rachunkowości w przypadku wyliczania tego wskaźnika przez podmioty stosujące krajowe standardy zgodne z ustawą o rachunkowości. Licznik stanowi część przychodów netto ze sprzedaży związaną z działalnością gospodarczą zgodną z systematyką lub kwalifikującą się jako działalność wspomagająca, jeśli tylko wnosi istotny wkład w zapobieganie ryzyka niekorzystnych skutków obecnych i oczekiwanych przyszłych warunków klimatycznych wywieranych na ludzi, przyrodę lub aktywa lub w ograniczanie tego ryzyka, bez zwiększania ryzyka niekorzystnych skutków wywieranych na ludzi, przyrodę lub aktywa.

Udział procentowy nakładów inwestycyjnych oblicza się jako liczbę nakładów inwestycyjnych (licznik), podzieloną przez sumę nakładów inwestycyjnych (mianownik).

Licznik obejmuje nakłady inwestycyjne związane z:

- aktywami lub procesami zgodnymi z systematyką,
- planami inwestycyjnymi mającymi na celu rozszerzenie działalności gospodarczej zgodnej z systematyką lub umożliwienie działalności gospodarczej kwalifikującej się do systematyki,
- zakupem produktów i środków umożliwiających działalności gospodarczej stanie się niskoemisyjną lub ograniczeniem emisji gazów cieplarnianych, pod warunkiem że środki te zostaną wdrożone i uruchomione w ciągu osiemnastu miesięcy.

Mianownik obejmuje zwiększenie stanu rzeczowych aktywów trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych w ciągu danego roku obrotowego przed amortyzacją, umorzeniem oraz wszelkimi aktualizacjami wyceny, w tym wynikającymi z przeszacowania oraz utraty wartości, z wyłączeniem zmian wartości godziwej. Mianownik obejmuje również zwiększenie stanu rzeczowych aktywów trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, wynikające z połączenia jednostek gospodarczych.

Udział procentowy wydatków operacyjnych oblicza się jako liczbę wydatków operacyjnych (licznik), podzieloną przez sumę wydatków operacyjnych (mianownik).

Licznik obejmuje wydatki operacyjne związane z:

- aktywami lub procesami zgodnymi z systematyką, w tym szkoleniami i badaniami,
- planami inwestycyjnymi mającymi na celu rozszerzenie działalności gospodarczej zgodnej z systematyką lub umożliwienie działalności gospodarczej kwalifikującej się do systematyki,

– zakupem produktów i środków umożliwiających działalności gospodarczej stanie się niskoemisyjną lub ograniczeniem emisji gazów cieplarnianych, pod warunkiem że środki te zostaną wdrożone i uruchomione w ciągu osiemnastu miesięcy.

Mianownik obejmuje bezpośrednie, nieskapitalizowane koszty związane z pracami badawczo-rozwojowymi, renowacją budynków, leasingiem krótkoterminowym, konserwacją i naprawami oraz innymi bezpośrednimi wydatkami, związanymi z bieżącą obsługą rzeczowych aktywów trwałych.

W obszarze zrównoważonego rozwoju część podmiotów została lub zostanie zobligowana do raportowania zrównoważonego rozwoju. Wymogi legislacyjne w tym przypadku dla części podmiotów wykreowały szerszy zakres potrzeb informacyjnych, które będą przedmiotem opomiarowania. Dla tych przedsiębiorstw działania w zakresie zrównoważonego rozwoju mogą stanowić zbiór inicjatyw, wartości i postaw wzbogacających kulturę organizacyjną podmiotu, jednakże nie muszą być objęte szczegółową, opomiarowaną strategią, zgodną ze strategią korporacyjną precyzującą docelowe wartości mierników KPI. W trakcie dyskusji nad projektami standardów raportowania EFRAG Komisja raportowania i analiz ekonomicznych Stowarzyszenia Księgowych w Polsce doszła do konsensusu, że standard LSME może docelowo wyznaczać maksymalny zakres raportowania zrównoważonego rozwoju w przypadku podmiotów małych i średnich (MŚP). Jest to jeden z Europejskich Standardów Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju (ESRS), który został opracowany przez EFRAG dla MŚP, które są podmiotami zainteresowania publicznego. Obejmuje to te podmioty, których papiery wartościowe (obligacje, akcje i inne papiery wartościowe) są dopuszczone do obrotu na regulowanym rynku w Unii Europejskiej, oraz niektóre podmioty sektora finansowego. ESRS LSME wejdzie w życie 1 stycznia 2026 roku z dodatkowym dwuletnim okresem wyłączenia. Celem ESRS LSME jest określenie wymogów sprawozdawczych, które są proporcjonalne i istotne dla skali i złożoności działalności oraz zdolności i charakterystyk LSME. Ma to na celu wsparcie LSME w uzyskaniu lepszego dostępu do finansowania i uniknięcie dyskryminacji ze strony uczestników rynku finansowego, ponieważ umożliwi dostępność ustandaryzowanych informacji o zrównoważonym rozwoju.

Tego typu pomiar, indukowany indywidualnymi potrzebami informacyjnymi podmiotu, powinien zawierać kwestie zidentyfikowane w tabeli 7.3.

Tabela 7.3. Zestawienie kategorii ekonomicznych dotyczących zrównoważonego rozwoju i objętych pomiarem dokonań

Kategoria	Zakres pomiaru dokonań
1	2
Zielona transformacja	
Praktyki w zakresie raportowania	– zasady tworzenia raportów zrównoważonego rozwoju – opis stosowanych praktyk
Praktyki zarządcze w obszarze zrównoważonego rozwoju	– rola i działania organów administracyjnych, zarządzających i nadzorczych – procedura należytej staranności
Strategia zrównoważonego rozwoju	– opis strategii, modelu biznesowego i łańcucha wartości – uwzględnienie interesów i poglądów interesariuszy – czynniki ryzyka oraz ich wpływ na strategię i model biznesowy – nowe możliwości
Podwójna istotność w obszarze zrównoważonego rozwoju	– procesy identyfikacji i oceny wpływów podmiotu na cele zrównoważonego rozwoju oraz ryzyka z tym związane
Kwestie środowiskowe	
Zmiana klimatu	– zużycie energii i jej źródła – emisja gazów cieplarnianych – projekty łagodzenia zmian klimatu finansowane przez kredyty węglowe – przewidywane skutki finansowe związane z ryzykiem fizycznym i przejściowym oraz potencjalnymi możliwościami związanymi z klimatem
Zanieczyszczenie	– zanieczyszczenie powietrza, wody i gleby – substancje niebezpieczne i bardzo niebezpieczne
Zasoby wodne i morskie	– zużycie wody
Bioróżnorodność i ekosystemy	– wpływ na bioróżnorodność i zmiany w ekosystemach
Wykorzystanie zasobów i gospodarka obiegu zamkniętego	– pozyskanie zasobów – utylizacja zasobów – produkty i materiały – odpady
Inne kwestie środowiskowe	– przewidywane skutki finansowe związane z istotnymi kwestiami środowiskowymi oprócz zmian klimatu
Kwestie społeczne	
Charakterystyka pracowników przedsiębiorstwa	– liczba pracowników (łączna i podział na płeć) – podział na stałych, tymczasowych i pracowników bez gwarantowanych godzin – wskaźnik rotacji pracowników
Charakterystyka osób niebędących pracownikami	– łączna liczba osób niebędących pracownikami, w tym samozatrudnionych oraz osób dostarczanych przez podmioty zewnętrzne

1	2
Zakres układów zbiorowych	– procent pracowników objętych układami zbiorowymi
Godziwe wynagrodzenia	– czy wszyscy pracownicy otrzymują godziwe wynagrodzenie, zgodne z obowiązującymi standardami?
Ochrona socjalna	– czy pracownicy są objęci ochroną socjalną na wypadek utraty dochodu z powodu głównych wydarzeń życiowych?
Metryki szkoleniowe	– średnia liczba godzin szkoleniowych na pracownika (z podziałem na płeć)
Metryki zdrowia i bezpieczeństwa	– informacje na temat zasięgu systemu zarządzania zdrowiem i bezpieczeństwem oraz liczba wypadków przy pracy
Metryki wynagrodzeń	– procentowa różnica w wynagrodzeniach między kobietami a mężczyznami oraz stosunek wynagrodzenia najwyżej opłacanej osoby do mediany wynagrodzeń
Incydenty i poważne naruszenia praw człowieka	– liczba incydentów dyskryminacji i poważnych naruszeń praw człowieka wśród pracowników oraz związane z nimi kary finansowe
Metryki różnorodności	– rozkład płci w najwyższym kierownictwie oraz procent pracowników z niepełnosprawnościami
Równowaga między życiem zawodowym a prywatnym	– w jakim stopniu pracownicy mają prawo i korzystają z urlopów związanych z rodziną (z podziałem na płeć)?
Prowadzenie działalności	
Zarządzanie relacjami z dostawcami	– informacje na temat zarządzania relacjami z dostawcami oraz wpływów na łańcuch dostaw – czy przedsiębiorstwo ma kodeks postępowania dla dostawców? – informacje o praktykach zakupowych, w tym uwzględnienie kryteriów zrównoważonego rozwoju – czy przedsiębiorstwo ustanowiło procedury monitorowania opóźnień w płatnościach?
Przeciwdziałanie korupcji i łapówkarstwu	– czy przedsiębiorstwo ma system zapobiegania i wykrywania korupcji oraz łapówkarstwa, w tym szkolenia, i opis systemu (jeśli jest stosowany)? – działania podejmowane w celu rozwiązania naruszeń procedur i standardów przeciwdziałania korupcji i łapówkarstwu – liczba wyroków oraz wysokość grzywien za naruszenie przepisów przeciwdziałania korupcji i łapówkarstwu
Wpływ polityczny i działalność lobbingowa	– czy przedsiębiorstwo podejmuje działania i zobowiązania związane z wywieraniem wpływu politycznego, w tym działalności lobbingowej, odnoszącej się do materialnych wpływów, ryzyka i możliwości, oraz opis tych działań, jeśli są one stosowane? – osoby odpowiedzialne w organach administracyjnych, zarządczych i nadzorczych za nadzór nad tymi działaniami – całkowita wartość finansowych i rzeczowych wkładów politycznych – główne tematy i stanowiska przedsiębiorstwa w ramach działalności lobbingowej

Źródło: opracowanie własne na podstawie: European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG), *ESRS LSME (Listed Small and Medium Enterprises): Exposure Draft Consultation*, EFRAG 2023, https://www.efrag.org/en/sustainability-reporting/esrs-workstreams/smes (dostęp: 14.01.2024).

Zakres raportowania zrównoważonego rozwoju został zdefiniowany szeroko, dzięki czemu raportowanie nie skupia się już na praktykach greenwashingu, ale na faktycznych politykach, działaniach i targetach.

7.5. Greenwashing, czyli „ekościema"

Greenwashing, to według słownika Webstera praktyka promowania programów przyjaznych dla środowiska w celu odwrócenia uwagi od nieprzyjaznych dla środowiska lub mniej apetycznych działań organizacji. Jest to zatem akt rozpowszechniania dezinformacji wśród konsumentów na temat praktyk środowiskowych firmy lub korzyści środowiskowych produktu lub usługi[68]. W tabeli 7.4 zebrano popularne praktyki greenwashingu.

Tabela 7.4. Popularne praktyki greenwashingu

Praktyka greenwashingu	Autor	Rozumienie
1	2	3
Selektywne ujawnianie informacji	Lyon T., Maxwell J. (2011)	Selektywne ujawnianie pozytywnych informacji o wynikach środowiskowych lub społecznych firmy, bez pełnego ujawnienia negatywnych informacji na tych wymiarach, w celu stworzenia zbyt pozytywnego wizerunku korporacyjnego
Symboliczne, a nie rzeczywiste działanie	Siano A., Vollero A., Conte F., Amabile S. (2017) Seele P., Gatti L. (2015)	Symboliczne działania, które mają na celu odwrócenie uwagi od mniejszych problemów lub stworzenie „zielonej mowy" przez oświadczenia mające na celu zaspokojenie wymagań interesariuszy w zakresie zrównoważonego rozwoju, bez podejmowania konkretnych działań. Może to być realizowane przez: – legitymizację poznawczą, która opiera się na wspólnym przyjmowaniu za pewnik (czasem mylnych) założeń dotyczących kwestii zrównoważonego rozwoju przez przedsiębiorstwo; – legitymizację pragmatyczną, która jest wynikiem kalkulacji opartych na własnym interesie kluczowych interesariuszy organizacji i opiera się na postrzeganiu przez interesariuszy korzyści osobistych wynikających z działań i komunikacji korporacyjnej; – legitymizację moralną, która opiera się na ocenach moralnych dotyczących organizacji i jej zachowań

[68] L. Baum, *It's Not Easy Being Green... Or Is It? A content analysis of environmental claims in magazine advertisements from the United States and United Kingdom*, Environmental Communication, 6(4), 2012, s. 423–440.

1	2	3
Kreowanie wizerunku ekoproduktu/ ekousługi	Parguel B., Benoit-Moreau F., Russell C. (2015)	Występuje na poziomie produktu/usługi. Polega na użyciu argumentów, które wprost lub niejawnie odnoszą się do ekologicznych korzyści produktu lub usługi, aby stworzyć wprowadzające w błąd twierdzenie ekologiczne
	TerraChoice (2010)	Grzech ukrytego kompromisu: twierdzenie, że produkt jest ekologiczny na podstawie wąskiego zestawu atrybutów, bez uwzględnienia innych ważnych kwestii środowiskowych. Grzech braku dowodów: twierdzenie ekologiczne, które nie może być poparte łatwo dostępnymi informacjami lub wiarygodnym certyfikatem trzeciej strony. Grzech niejasności: twierdzenie, które jest słabo zdefiniowane lub zbyt szerokie, co sprawia, że jego rzeczywiste znaczenie jest skłonne do bycia niezrozumianym przez konsumenta. Grzech fałszywych etykiet: produkt, który przez fałszywą sugestię lub obraz podobny do certyfikatu wprowadza konsumentów w błąd, sugerując, że przeszedł on prawdziwy proces certyfikacji ekologicznej. Grzech nieistotności: twierdzenie ekologiczne, które może być prawdziwe, ale jest nieistotne lub nieprzydatne dla konsumentów szukających produktów przyjaznych dla środowiska. Grzech mniejszego zła: twierdzenie, które może być prawdziwe w danej kategorii produktu, ale ryzykuje odwróceniem uwagi konsumenta od większych wpływów środowiskowych danej kategorii jako całości. Grzech kłamstwa: twierdzenia ekologiczne, które są po prostu fałszywe
Kreowanie wizerunku ekofirmy	Delmas M., Burbano V. (2011)	Ta forma obejmuje kampanie marketingowe i komunikacyjne, które promują ekologiczne praktyki firmy, jednocześnie ukrywając mniej ekologiczne działania
	Scanlan S. (2017)	Grzech fałszywych nadziei: twierdzenie, które wzmacnia fałszywą nadzieję. Grzech siania strachu: twierdzenia, które tworzą poczucie dyskryminacji i niepewności wśród krytyków. Grzech złamanych obietnic: twierdzenia obiecujące korzyści, które nie są realizowane. Grzech niesprawiedliwości: komunikacja, która nie uwzględnia społeczności najbardziej dotkniętych przez daną praktykę. Grzech niebezpiecznych konsekwencji: greenwashing, który ukrywa rzeczywistość nierówności i odwraca uwagę publiczną od niebezpieczeństw. Grzech zysków nad ludźmi i środowiskiem: największy grzech greenwashingu, polegający na stawianiu zysków ponad ludźmi i środowiskiem

1	2	3
Kreowanie wizerunku ekosymboli	Parguel B., Benoit-Moreau F., Russell C. (2015)	Polega na wykorzystaniu elementów sugerujących naturę, takich jak obrazy i dźwięki związane z przyrodą, aby wywołać fałszywe postrzeganie ekologiczności marki

Źródło: opracowanie własne na podstawie: S.V. de Freitas Netto, M.F.F. Sobral, A.R.B. Ribeiro, G.R.D.L. Soares, *Concepts and forms of greenwashing: A systematic review*, Environmental Sciences Europe, 32, 2020, s. 1–12.

Działania, jakie opisano w tabeli 7.4, były do tej pory poparte jedynym i niewerifikowalnym stanowiskiem samego podmiotu. Obecnie informacje te będą możliwe do zweryfikowania. Symboliczne, a nie rzeczywiste działanie będzie można zweryfikować na podstawie ujawnień dotyczących polityki zarządzania zrównoważonym rozwojem, strategii biznesowych oraz oceny wpływu na cele zrównoważonego rozwoju.

Selektywne ujawnianie informacji zostanie zastąpione zestandaryzowanym zestawem ujawnień. Wizerunek ekofirmy przestanie być kreowany za pomocą kampanii marketingowych, a będzie oceniany na podstawie rzeczywistych ujawnień w kontekście środowiskowym. Dotyczy to kluczowych obszarów, takich jak wpływ na zmiany klimatu, zanieczyszczenie, gospodarka wodna i morska, bioróżnorodność oraz gospodarka obiegu zamkniętego. W sferze społecznej ujawnienia obejmują szczegółowe informacje dotyczące struktury zatrudnienia, w tym osób pracujących na umowach „śmieciowych", zakresu układów zbiorowych, godziwych wynagrodzeń, ochrony socjalnej, danych szkoleniowych, a także standardów ochrony zdrowia, bezpieczeństwa i różnorodności.

Kreowanie wizerunku ekoproduktu/usługi może być weryfikowane przez śledzenie relacji z dostawcami, przeciwdziałanie korupcji i łapówkarstwu oraz działalność lobbingową. Te pomiary pozwalają na kompleksowe zrozumienie i zarządzanie wpływem działalności przedsiębiorstwa na zrównoważony rozwój.

Pozostaje kreowanie wizerunku firmy przez ekosymbole.

Bibliografia

Axon D.A.J., *Best Practices in Planning and Management Reporting*, John Wiley & Sons, Hoboken 2003.

Baum L., *It's Not Easy Being Green… Or Is It? A content analysis of environmental claims in magazine advertisements from the United States and United Kingdom*, Environmental Communication, 6(4), 2012, 423–440.

Bednarek P., *Systemy kontroli zarządczej w przedsiębiorstwie*, [w:] *Pomiar i raportowanie dokonań przedsiębiorstwa*, red. E. Nowak, CeDeWu, Warszawa 2012, 17–20.

Bohdanowicz L., Aluchna M., *Determinanty dokonań polskich spółek publicznych w zakresie ESG*, Research Papers of Wroclaw University of Economics and Business, 67(4), 2023, 23–33.

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, Komisja Europejska, Bruksela, dnia 25.10.2011, COM(2011) 0681 final.

Deegan C., *Introduction: The Legitimizing Effect of Social and Environmental Disclosure – A Theoretical Foundation*, Accounting, Auditing & Accountability Journal, 15(3), 2002, 282–311.

Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zmiany rozporządzenia (UE) nr 537/2014, dyrektywy 2004/109/WE, dyrektywy 2006/43/WE oraz dyrektywy 2013/34/UE w odniesieniu do sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju, Dz.Urz. UE L 322/15 z 16.12.2022.

Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2024/1760 z dnia 13 czerwca 2024 r. w sprawie należytej staranności przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju oraz zmieniająca dyrektywę (UE) 2019/1937 i rozporządzenie (UE) 2023/2859, Parlament Europejski i Rada Unii Europejskiej, Bruksela, dnia 5.07.2024, L 1760.

Europejski Pakt na rzecz Klimatu, Komisja Europejska, Bruksela, dnia 9.12.2020, COM(2020) 788 final.

Europejski Zielony Ład, Komisja Europejska, Bruksela, dnia 11.12.2019, COM(2019) 640 final.

Farooq M.B., de Villiers C., *How sustainability assurance engagement scopes are determined, and its impact on capture and credibility enhancement*, Accounting, Auditing and Accountability Journal, 33(2), 2020, 417–445.

Freitas Netto S.V. de, Sobral M.F.F., Ribeiro A.R.B., Soares G.R.D.L., *Concepts and forms of greenwashing: A systematic review*, Environmental Sciences Europe, 32, 2020, 1–12.

Garcia-Sanchez I., Suarez-Fernandez O., Martines-Ferrero J., *Female Directors and Impression Management in Sustainability Reporting*, International Business Review, 28, 2019, 359–374.

Gelinas Jr U.J., Dull R.B., *Accounting Information Systems*, South-Western Cengage Learning, Mason 2008.

Gray R., *Thirty years of social accounting, reporting and auditing: what (if anything) have we learnt?*, Business Ethics: A European Review, 10(1), 2001, 9–15.

GRI-ESRS Interoperability Index, GRI & EFRAG 2023, draft version z dnia 30 listopada 2023.

Guiding Principles on Business and Human Rights: Implementing the United Nations "Protect, Respect and Remedy" Framework, Organizacja Narodów Zjednoczonych, Nowy Jork–Genewa, 2011, HR/PUB/11/04.

Kapiriri L., Razavi S.D., *Salient stakeholders: Using the salience stakeholder model to access stakeholders' influence in healthcare priority setting*, Health Policy OPEN 2, 2021.

La Torre M., Sabelfeld S., Blomkvist M., Tarquinio L., Dumay J., *Harmonising non-financial reporting regulation in Europe: Practical forces and projections for future research*, Meditari Accountancy Research, 26(4), 2018, 598–621.

Lombardi R., Cosentino A., Sura A., Galeotti M., *The impact of the EU Directive on non-financial information: Novel features of the Italian case*, Meditari Accountancy Research, 30(6), 2021, 1419–1448.

Niemiec A., *Kluczowe mierniki dokonań (KPI) w zarządzaniu organizacją na gruncie teorii równowagi funkcjonalnej*, CeDeWu, Warszawa 2019.

Nita B., *Sprawozdawczość wewnętrzna jako instrument kontroli zarządczej w sektorze publicznym*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, 864, 2015, 209–218.

Przewodnik po Taksonomii UE – rozporządzenia (UE) 2020/852 w sprawie ustanowienia ram ułatwiających zrównoważone inwestycje, Komisja Europejska, Bruksela, czerwiec 2023.

Ramos T.B., Caeiro S., *Meta-performance evaluation of sustainability indicators*, Ecological Indicators, 10(2), 2010, 157–166.

Rozporządzenie Delegowane Komisji (UE) 2021/2139 z dnia 4 czerwca 2021 r. uzupełniające rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2020/852 poprzez ustanowienie technicznych kryteriów kwalifikacji służących określeniu warunków, na jakich dana działalność gospodarcza kwalifikuje się jako wnosząca istotny wkład w łagodzenie zmian klimatu lub w adaptację do zmian klimatu, a także określeniu, czy ta działalność gospodarcza nie wyrządza poważnych szkód względem żadnego z pozostałych celów środowiskowych, Dz.Urz. UE L 422/1 z 9.12.2021.

Rozporządzenie Delegowane Komisji (UE) 2023/363 z dnia 31 października 2022 r. w sprawie zmiany i sprostowania regulacyjnych standardów technicznych ustanowionych w rozporządzeniu delegowanym (UE) 2022/1288 w odniesieniu do treści i sposobu prezentacji informacji w związku z ujawnianiem informacji w dokumentach udostępnianych przed zawarciem umowy i sprawozdaniach okresowych dotyczących produktów finansowych, Komisja Europejska, Bruksela, dnia 17.02.2023, L 50/3.

Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/2088 z dnia 27 listopada 2019 r. w sprawie ujawniania informacji związanych ze zrównoważonym rozwojem w sektorze usług finansowych, Parlament Europejski i Rada Unii Europejskiej, Bruksela, dnia 9.12.2019, L 317/1.

Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2020/852 z dnia 18 czerwca 2020 r. w sprawie ustanowienia ram ułatwiających zrównoważone inwestycje, zmieniające rozporządzenie (UE) 2019/2088, Dz.Urz. UE L 198/13 z 22.6.2020.

Sawicki K., *Krótkookresowe sprawozdania finansowe na potrzeby controllingu*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej, Wrocław 2000.

Sierpińska M., Litwa P., *Raporty wewnętrzne jako źródło informacji analitycznej*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, 9(1209), 2008, 225–236.

Simons R., *Levers of Control*, Harvard University Press, Boston 1995.

Sprostowanie do rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) 2023/2772 z dnia 31 lipca 2023 r. uzupełniającego dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE w odniesieniu do standardów sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju, Dz.Urz. UE L 2023/2772 z 22.12.2023, L 2024/90431 z 29.07.2024.

Vollmuth H.J., *Controlling: planowanie, kontrola, kierowanie: podstawy budowy systemu controllingu*, Agencja Wydawniczo-Poligraficzna Placet, Warszawa 2003.

Zakończenie

Zrównoważony rozwój i społeczna odpowiedzialność biznesu podmiotów gospodarczych stanowią rezultat działalności jednostek na danym obszarze w pewnym określonym czasie. Do podstawowych zagadnień rozpatrywanych dzisiaj przez nauki społeczne należy zaliczyć działania uwzględniające turbulentne otoczenie, zmiany spowodowane pandemiami, wojnami, konfliktami i niestabilnością makroekonomiczną. Determinuje to trudność zarządzania strategicznego. Zachowania ekonomiczne, środowiskowe i społeczne są zakorzenione w sieciach wzajemnych powiązań i zależności, a dane, informacje, komunikacja, interakcje, zachodzące pomiędzy podmiotami gospodarczymi, środowiskiem przyrodniczym i otoczeniem społecznym, strategicznie nabierają nowego znaczenia – są trudne do przewidzenia, organizowania i planowania. Niezwykle pomocne są tu instrumenty strategicznej rachunkowości zarządczej.

Rachunkowość zarządcza, definiowana jako proces identyfikacji, pomiaru, analizy, przygotowania i komunikowania informacji finansowej i niefinansowej na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwem, a zwłaszcza wsparcia procesu podejmowania decyzji w przedsiębiorstwie, wymaga modyfikacji stosownie do przyjętych i realizowanych obecnie założeń strategii zrównoważonego rozwoju. Rozszerzeniu ulega jej zakres. Obecnie menadżerowie oczekują wsparcia w całym procesie, rozpoczynającym się od sformułowania wizji, misji, celów strategicznych, przez formułowanie strategii, wprowadzanie innowacji aż do wyników i ich raportowania interesariuszom oraz stosownej modyfikacji modelu biznesowego. Strategiczną rachunkowość zarządczą cechuje więc orientacja na środowisko zewnętrzne, analiza danych finansowych i niefinansowych oraz perspektywa długoterminowa, odpowiadająca realizacji złożonych przedsięwzięć, np. z zakresu ochrony środowiska. Stosownie do zmieniającego się zakresu i cech ewaluuje zestaw wykorzystywanych technik, umożliwiających odzwierciedlenie strategii firmy, wymagań konkurencji i tworzenie trwałej wartości. Problemem jest wybór tych o największej wartości poznawczej i przydatności praktycznej.

Obecnie determinują go czynniki kulturowe, prawne i instytucjonalne. Za istotne przesłanki uznaje się też m.in. wielkość organizacji, strategię typu poszukiwacz, udział księgowych w opracowaniu strategii, kompetencje menadżerów wyższego szczebla, wprowadzenie systemów kontroli zarządczej, etap cyklu życia organizacji, niepewność otoczenia, natężenie konkurencji i lokalizację przedsiębiorstwa. Zasadne byłoby rozpoczęcie prac mających na celu wygenerowanie podstawowego, uniwersalnego zestawu użytecznych technik, adekwatnie do propozycji klasyfikacji przedstawionej przez S. Cadeza i C. Guildinga, ciągle przywoływanej w literaturze mimo zmiany uwarunkowań prowadzonej działalności.

Analiza strategiczna to proces oceny sił i słabości firmy, jej otoczenia rynkowego i konkurencji, a także identyfikacji szans i zagrożeń dla jej rozwoju. Analiza strategiczna ma charakter zewnętrzny i jest oparta na danych pochodzących z różnych źródeł, takich jak raporty branżowe, badania rynku, sprawozdania finansowe konkurencji czy też statystyki publiczne. Proces zarządzania strategicznego wymaga, aby strategia była dopasowana do zmieniających się warunków otoczenia, co wymaga od przedsiębiorstw zwinnego podejścia do zarządzania i cyklicznej analizy aktualności założeń strategicznych. Również procesy planowania finansowego i budżetowania wymagają jak najlepszego rozłożenia zasobów jednostki gospodarczej, co powoduje, że wielkie znaczenie mają w dzisiejszych czasach rozwiązania informatyczne, które są warunkiem nie tylko prawidłowego przeprowadzenia procesów, ale wręcz w ogóle możliwości ich zastosowania ze względu na ogromny poziom digitalizacji gospodarki.

W wyniku rozwoju technologii coraz więcej firm zaczyna wykorzystywać algorytmy uczenia maszynowego do automatyzacji procesów planowania finansowego, co z jednej strony przynosi dużo korzyści, ale z drugiej – istnieje wiele wyzwań i zagrożeń związanych z tą praktyką. Dane finansowe, takie jak historia sprzedaży, koszty operacyjne czy trendy rynkowe, często są złożone i różnorodne. Algorytmy uczenia maszynowego wymagają dużych i dobrze zorganizowanych zbiorów danych do efektywnego działania. Często konieczne jest wstępne przygotowanie danych oraz ich standaryzacja, co może być czasochłonne i wymagać specjalistycznej wiedzy.

W ostatnich miesiącach w zdecydowany sposób na znaczeniu zyskały wszelkie narzędzia wykorzystujące sztuczną inteligencję, przewiduje się przy tym, że metody te będą rozwijać się w najbliższym czasie w sposób bardzo dynamiczny, co będzie mieć wpływ na praktycznie każdy aspekt zarządzania podmiotami, w tym w obszarze rachunkowości zarządczej i zarządzania finansami. Rozwój tych narzędzi, jak też innych rozwiązań w obszarze IT, takich jak automatyzacja i robotyzacja, systemy Business Intelligence czy Big Data, zmieni warunki gry dzięki zupełnie innym możliwościom analitycznym w obszarze tworzenia strategii i jej operacjonalizacji przez budżetowanie i prognozowanie wyników finansowych. Stwarza to morze możliwości

badawczych, które to kierunki analiz i badań nie istniały jeszcze niedawno lub miały marginalne znaczenie.

Ewolucja strategicznej rachunkowości zarządczej powoduje zmiany w postrzeganiu roli księgowego. Z dostarczyciela danych przemienia się on w doradcę menadżera. Pełnienie tej funkcji w dynamicznym i zmiennym otoczeniu oraz postępującym rozwoju technologii informacyjnych i komunikacyjnych wymaga istotnego rozszerzenia posiadanych ważnych kompetencji i umiejętności. Międzynarodowa Federacja Księgowych opracowała już ramy edukacji w zakresie zrównoważonego rozwoju w czterech kluczowych obszarach zainteresowania zawodowych księgowych: umiejętności technicznych, przedsiębiorczości, kompetencji behawioralnych, etyki i wartości zawodowych. Nie bez znaczenia są uwarunkowania informacyjne i zasobowe przedsiębiorstwa – dostępność do sprofilowanego systemu informacyjnego oraz posiadanie odpowiednich zasobów kadrowych, tak by większość czasu pracy księgowego zajmowało zaangażowanie się w działalność biznesową, a nie gromadzenie, zestawianie, analizowanie i prezentacja informacji. W nowej roli potrzebuje on wsparcia analityka danych, mistrza danych, inżyniera danych lub inżyniera uczenia maszynowego. Rzeczywistym wsparciem, akceptowanym przez organizacje, są już wdrażane innowacje w zakresie zielonych technologii w połączeniu z inicjatywami Unii Europejskiej, mającymi na celu cyfryzację przemysłu europejskiego, w tym lepsze wykorzystanie dużych zbiorów danych i sztucznej inteligencji.

Zrównoważone zarządzanie strategiczne staje się integralnym elementem współczesnego świata biznesu, gdzie przedsiębiorstwa starają się osiągnąć równowagę między sferami: ekonomicznymi, społecznymi i środowiskowymi. W tym aspekcie przedstawione modele rachunku kosztów odgrywają istotną rolę, dostarczając użytecznych informacji do zarządzania kosztami w sposób zrównoważony. Ich wdrożenie zapewnia rozpoznanie kosztów związanych ze zrównoważonymi praktykami, takimi jak: efektywność energetyczna, recykling czy wsparcie lokalnych społeczności. Ponadto umożliwia podejmowanie bardziej świadomych decyzji strategicznych, dotyczących alokacji zasobów i inwestycji w obszary, które przynoszą zarówno korzyści ekonomiczne, jak i społeczne oraz środowiskowe, oraz osiągnięcie długoterminowych celów strategicznych. W związku z tym przedstawione modele rachunku kosztów mają istotne znaczenie dla praktyki zrównoważonego zarządzania strategicznego, dostarczając rozwiązań do rozpoznawania, pomiaru i zarządzania kosztami w sposób zgodny z zasadami zrównoważonego rozwoju, a także raportowania ESG opartego na CSRD i ESRS.

Zarządzanie niemal w każdym obszarze wymaga pomiaru. Pomiar dokonań to proces oceny i monitorowania postępów organizacji w realizacji jej celów. Głównym celem pomiaru dokonań jest zapewnienie, że zasoby są wykorzystywane skutecznie i efektywnie, a działania są zgodne z założonymi planami. Jest to możliwe dzięki

zastosowaniu mechanizmu kontroli zarządczej. Umożliwia ona menadżerom zapewnienie zgodności rzeczywistych działań z planami i celami organizacji. W praktyce kontrola ta polega na identyfikacji odchyleń od planowanych wielkości lub standardów, porównywaniu rzeczywistości z zamierzeniami oraz sygnalizowaniu nieprawidłowości. Kluczowym elementem kontroli zarządczej jest ustalenie stanu faktycznego, porównanie go ze stanem wymaganym i ocena wyników. W tym procesie nieodzowny jest sam pomiar. Kontrola zarządcza i pomiar dokonań są nieodłącznymi elementami zarządzania organizacją, które umożliwiają skuteczne monitorowanie, ocenę i korektę działań. Kluczowe wnioski podkreślają znaczenie regularnej i systematycznej kontroli, a także rolę odpowiednio dobranych mierników w osiąganiu celów organizacyjnych. Efektywna kontrola zarządcza i pomiar dokonań wspierają realizację strategii, identyfikację problemów oraz wprowadzanie niezbędnych korekt, co przyczynia się do długoterminowego sukcesu organizacji.

Istnieją dwa główne rodzaje narzędzi pomiaru dokonań w przedsiębiorstwie. Są to mierniki celu i kluczowych wyników (OKR) oraz kluczowe wskaźniki efektywności (KPI). OKR są deklaracjami pracowników, które określają cele i kluczowe wyniki, jakie mają zostać osiągnięte. KPI natomiast są narzędziami służącymi do oceny efektywności działań w różnych obszarach działalności organizacji. Oba rodzaje mierników mają swoje miejsce w strategii organizacji, pomagając skupić uwagę na kluczowych aspektach działalności, zachęcając do innowacji oraz wspierając rozwój i sukces organizacji.

Podchodząc zaś do pomiaru dokonań jako systemu – istnieją dwa główne rodzaje systemów pomiaru: indukowany indywidualnymi potrzebami informacyjnymi lub strategią adaptatywną oraz kompleksowy pomiar dokonań indukowany strategią korporacyjną. Kompleksowy pomiar dokonań obejmuje cztery poziomy: całego przedsiębiorstwa, operacyjny, funkcjonalny oraz indywidualnych osiągnięć. Kompleksowy pomiar dokonań na poziomie przedsiębiorstwa jest najbardziej ogólnym i całościowym, związanym z założeniami strategicznymi całej organizacji. Pomiar na poziomie operacyjnym wynika z realizowania strategii na poziomie jednostki operacyjnej i służy sterowaniu interesami i działaniami określonej jednostki gospodarczej. W ramach centr odpowiedzialności rachunkowość wyodrębnia każdą jednostkę w organizacji kontrolującą koszty, przychody lub inwestycje, traktując ją jako odrębny ośrodek odpowiedzialności. Najniższy poziom dotyczy osiągnięć indywidualnych pracowników i zespołów.

Najbardziej popularnym przykładem kompleksowego pomiaru dokonań jest strategiczna karta wyników (Balanced Scorecard – BSC). Jest ona narzędziem zarządzania strategicznego, pozwalającym menadżerom na efektywniejsze kierowanie organizacjami na każdym z wymienionych poziomów. Klasyczna BSC przedstawia cztery perspektywy: finansową, klientów, procesów wewnętrznych oraz uczenia się

i rozwoju. Zastosowanie BSC przekształca sposób, w jaki organizacje implementują i oceniają swoje strategie, umożliwiając nie tylko jasne określenie wizji i strategii, ale również ich komunikację na wszystkich szczeblach organizacji.

Gospodarowanie w warunkach zrównoważonego rozwoju powoduje, że ta z pozoru uniwersalna koncepcja traci na użyteczności. Obecnie tworzone są liczne modyfikacje pomiaru dokonań w przedsiębiorstwach. Jest to robione z kilku kluczowych powodów. Należą do nich:

- wymogi stawiane przez zrównoważony rozwój,
- ewolucja koncepcji zarządzania,
- regulacje prawne i standardy,
- oczekiwania interesariuszy,
- kultura organizacyjna i motywacja pracowników,
- innowacje i efektywność operacyjna,
- strategiczne zarządzanie wszystkimi wynikami.

Zrównoważony rozwój wymaga integracji trzech wymiarów: ekonomicznego, społecznego i środowiskowego. Nowoczesne przedsiębiorstwa muszą spełniać oczekiwania nie tylko akcjonariuszy, ale także innych interesariuszy, takich jak społeczności lokalne, pracownicy i organizacje ekologiczne. Wyszczególnienie interesariuszy nie jest oczywiste w BSC.

Do potrzeby modyfikacji przyczynia się także sama ewolucja koncepcji zarządzania w kontekście zrównoważonego rozwoju. Określa ona znaczenie długoterminowej wartości, która uwzględnia aspekty społeczne i środowiskowe. Koncepcje takie jak Triple Bottom Line integrują zysk (*Profit*), ludzi (*People*) i planetę (*Planet*), co wymaga nowego podejścia do pomiaru dokonań.

Regulacje prawne i standardy dotyczące zrównoważonego rozwoju wymuszają na przedsiębiorstwach dostosowanie się do rosnących wymagań prawnych w zakresie ochrony środowiska i odpowiedzialności społecznej. Standardy raportowania, takie jak Global Reporting Initiative (GRI), wymagają bardziej kompleksowego raportowania działań i wyników w kontekście zrównoważonego rozwoju. Oczekiwania interesariuszy, w tym konsumentów i inwestorów, rosną, co wpływa na decyzje zakupowe i inwestycyjne. Konsumenci coraz bardziej zwracają uwagę na społeczną i środowiskową odpowiedzialność firm, a inwestorzy wymagają uwzględnienia ryzyka związanego ze zrównoważonym rozwojem w strategiach przedsiębiorstw.

Kultura organizacyjna i motywacja pracowników stają się kluczowe dla sukcesu organizacji. Wzrost znaczenia wartości niematerialnych, takich jak kompetencje, zaangażowanie i satysfakcja pracowników, wymaga integracji aspektów społecznych i środowiskowych w strategiach organizacji. Organizacje muszą przyciągać i zatrzymywać pracowników przez odpowiedzialne praktyki biznesowe.

Innowacje i efektywność operacyjna są niezbędne do sprostania wyzwaniom zrównoważonego rozwoju. Przedsiębiorstwa muszą wprowadzać innowacje i doskonalić procesy, aby lepiej dostosować się do zmian zarówno w otoczeniu konkurencyjnym, jak i w paradygmatach ekonomii.

Strategiczne zarządzanie dokonaniami wymaga modyfikacji tradycyjnych narzędzi, takich jak Balanced Scorecard (BSC), aby uwzględniały aspekty środowiskowe i społeczne. Integracja zrównoważonego rozwoju z tradycyjnymi miernikami dokonań w ramach zbilansowanej karty wyników zrównoważonego rozwoju (Sustainability Balanced Scorecard – SBSC) pozwala na lepsze odzwierciedlenie kompleksowych celów organizacji. Wdrożenie SBSC wymaga jednak zmiany priorytetów strategicznych oraz kultury organizacyjnej, aby miary niefinansowe były traktowane z równą powagą jak miary finansowe. Bez takiej zmiany cele społeczne i środowiskowe mogą być traktowane jedynie jako ograniczenia, a nie integralna część strategii organizacji.

W książce zaproponowano wprowadzenie płaszczyzny relacyjnej w miejsce klasycznej płaszczyzny klienta. Płaszczyzna ta opisuje relacje z kluczowymi interesariuszami zewnętrznymi. Oczywiście są wśród nich klienci, ale nie tylko. Płaszczyzna relacyjna koncentruje się na zarządzaniu relacjami z różnorodnymi grupami, które mają bezpośredni lub pośredni wpływ na działalność przedsiębiorstwa. Interesariusze obejmują szerokie spektrum podmiotów, w tym akcjonariuszy, klientów, pracowników, dostawców, społeczności lokalne, organizacje pozarządowe, rządy oraz organy regulacyjne. Główne cele w tej płaszczyźnie to budowanie i utrzymywanie zaufania, transparentności oraz odpowiedzialności wobec tych grup, co ma kluczowe znaczenie dla długoterminowego sukcesu organizacji. Jednym z podstawowych elementów w tej perspektywie jest identyfikacja i zrozumienie potrzeb oraz oczekiwań interesariuszy. Obejmuje to regularne konsultacje, ankiety, spotkania oraz analizy, które pozwalają organizacji na gromadzenie informacji zwrotnych i dostosowywanie strategii działania do zmieniających się warunków i wymagań. Wdrażanie polityk i praktyk zgodnych z zasadami zrównoważonego rozwoju jest kluczowe w budowaniu pozytywnych relacji z interesariuszami. Przykłady takich działań to angażowanie się w inicjatywy lokalne, inwestowanie w rozwój społeczności, zapewnianie sprawiedliwych warunków pracy oraz transparentne raportowanie wyników z zakresu zrównoważonego rozwoju. Ważnym aspektem w płaszczyźnie interesariuszy jest również monitorowanie i ocena wpływu działań przedsiębiorstwa na różne grupy interesariuszy. Kluczowe wskaźniki efektywności (KPI) mogą obejmować poziom satysfakcji klientów, liczbę inicjatyw społecznych, liczbę inwestycji w projekty środowiskowe czy stopień zgodności z regulacjami prawnymi. Regularne raportowanie tych wskaźników oraz podejmowanie działań korygujących w przypadku wykrycia nieprawidłowości są niezbędne dla utrzymania wysokiego poziomu zaufania i współpracy z interesariuszami.

Płaszczyzna relacyjna w SBSC uwzględnia również zarządzanie ryzykiem reputacyjnym i społecznym. Przedsiębiorstwa muszą być świadome potencjalnych zagrożeń związanych z niewłaściwym traktowaniem interesariuszy, takich jak protesty, bojkoty konsumenckie czy sankcje prawne. Skuteczne zarządzanie tym ryzykiem wymaga proaktywnego podejścia, w tym tworzenia planów zarządzania kryzysowego oraz komunikacji kryzysowej, które pozwalają na szybkie reagowanie na problemy i minimalizowanie negatywnych skutków.

Zarządzanie zrównoważonym rozwojem wymaga też dojrzałego zarządzania ryzykiem. Ono więc pozostaje w centrum zainteresowań zarządzających. Zgodnie z Ramami COSO-WBCSD to rada ds. zarządzania ryzykiem zapewnia nadzór nad strategią spółki i pełni obowiązki zarządcze, aby wspierać kierownictwo w osiąganiu jej strategii i celów biznesowych. Konieczność wielodyscyplinarnego podejścia do zarządzania ryzykiem zrównoważonego rozwoju powoduje, że w skład rady powinni wchodzić specjaliści ds. zarządzania ryzykiem i zrównoważonego rozwoju wraz z innymi ekspertami z różnych dziedzin, w tym ekspertami z zakresu strategicznej rachunkowości zarządczej. Tylko w ten sposób zapewnione jest rozpatrywanie wszystkich rodzajów ryzyka, czyli ryzyka finansowego, środowiskowego, związanego z zarządzaniem, technologicznego, społecznego i innych, jako część jednego procesu.

Włączenie ekspertów z zakresu strategicznej rachunkowości zarządczej determinowane jest koniecznością zapewnienia ciągłego procesu pozyskiwania i udostępniania niezbędnych informacji, zarówno ze źródeł wewnętrznych, jak i zewnętrznych, które przepływają w górę, w dół i przez całą organizację. Mając odpowiednie, istotne kompetencje, są oni w stanie zapewnić kierownictwu niezbędne wsparcie w utrzymaniu kontroli, chęci wzięcia na siebie odpowiedzialności i zapewnieniu skutecznego kontrolowania w całym procesie zarządzania ryzykiem. Szczególna rola przypada im w procesie identyfikacji ryzyka, ocenie istotności i ustalaniu priorytetów ryzyka, wyborze strategii i jej wdrożeniu oraz raportowaniu ryzyka.

Monitoring w mechanizmie kontroli zarządczej nie polega jednak tylko na pomiarze dokonań czy identyfikacji ryzyka. Wygenerowana informacja musi trafić do decydenta, który uruchomi procedury zarządcze. Funkcję zasilania w informację na potrzeby rachunkowości zarządczej niezmiennie realizuje sprawozdawczość i raportowanie. Sprawozdawczość zazwyczaj dzielona jest na tę wewnętrzną, czyli menadżerską, oraz zewnętrzną – dla interesariuszy. Sprawozdawczość wewnętrzna w rachunkowości zarządczej jest kluczowym narzędziem dostarczającym informacji niezbędnych do podejmowania decyzji operacyjnych i strategicznych. Jest ona skierowana przede wszystkim do menadżerów oraz pracowników i obejmuje różnorodne raporty (strategiczne, operacyjne, dzienne, okresowe, standardowe, o odchyleniach i *ad hoc*). Każdy z tych raportów dostarcza specyficznych informacji, które są niezbędne do zarządzania na różnych poziomach organizacyjnych. Skuteczny system

raportowania wewnętrznego musi zapewniać sprawny przepływ informacji, zarówno pionowy, jak i poziomy, oraz dostarczać dane w odpowiedniej formie i czasie, aby były użyteczne dla odbiorców. Sprawozdawczość ta integruje dane finansowe i niefinansowe, co pozwala na kompleksową ocenę kondycji firmy oraz identyfikację przyszłych wyzwań i szans. Ustalanie odpowiedzialności za raporty, ich format i częstotliwość generowania są kluczowe dla efektywnego wykorzystania tych danych w procesie decyzyjnym. W praktyce odpowiednia sprawozdawczość wewnętrzna wspiera procesy analityczne, kontrolę zarządczą oraz budowanie transparentności, co z kolei buduje zaufanie interesariuszy wewnętrznych i sprzyja lepszym relacjom biznesowym.

Raportowanie wewnętrzne na potrzeby zrównoważonego rozwoju musi być elastyczne i dostosowane do zmieniających się potrzeb informacyjnych organizacji. Znaczenie zrównoważonego rozwoju w praktykach zarządczych jest coraz bardziej widoczne, a odpowiednie raportowanie wewnętrzne wspiera organizacje w ich dążeniu do osiągnięcia tych celów. Wymaga to integracji danych finansowych i niefinansowych w celu monitorowania, mierzenia i zarządzania wpływem działań firmy na aspekty środowiskowe, społeczne i ekonomiczne. Proces raportowania zrównoważonego rozwoju stał się zinstytucjonalizowanym narzędziem w organizacjach, co podkreśla jego rosnące znaczenie w praktykach zarządczych.

Badania pokazują, że dyrektywy Unii Europejskiej mają krytyczny wpływ na informacje niefinansowe w raportowaniu wewnętrznym, co zmusza firmy do wprowadzenia bardziej złożonych i rozbudowanych systemów raportowania. Specjalistyczne rozwiązania informatyczne, takie jak System Consolia ESG, Envirly czy Pilsora, wspierają procesy pomiaru dokonań w obszarze ESG. Aby efektywnie tworzyć takie systemy, przywołano dobre praktyki, które pomagają zapewnić, że wskaźniki zrównoważonego rozwoju są skuteczne, wiarygodne i użyteczne dla decydentów oraz innych użytkowników końcowych.

Zmiany legislacyjne promują integrację raportowania wewnętrznego z modelem zewnętrznego raportowania zrównoważonego rozwoju, obejmując setki wskaźników jakościowych i ilościowych. Kluczowe jest, aby pomiar dokonań integrował różne wskaźniki, zarówno finansowe, jak i zrównoważonego rozwoju, co pozwala na pełniejsze zrozumienie tworzenia wartości przez organizacje i poprawę wyników w przyszłości.

Organizacyjne zmiany w raportowaniu wewnętrznym obejmują wprowadzenie nowych ról i odpowiedzialności, zwiększenie liczby pracowników odpowiedzialnych za dane niefinansowe, nowe procedury przepływu informacji oraz formalizację procesów kontrolnych. Zmiany te, wynikające z legislacji dotyczących raportowania zewnętrznego, zwiększają przejrzystość i organizację informacji o zrównoważonym rozwoju. Dzięki temu duże firmy coraz częściej kierują się w stronę zintegrowanych raportów wewnętrznych opartych na kompleksowych standardach.

Raportowanie zewnętrzne może mieć charakter formalny lub nieformalny. Nieformalna sprawozdawczość zewnętrzna polega na przekazywaniu dodatkowych informacji obecnym i przyszłym klientom, inwestorom oraz kontrahentom za pomocą reklam, broszur informacyjnych lub bezpośrednich kontaktów. Celem tych działań jest budowanie wizerunku firmy i zwiększenie jej atrakcyjności na rynku. Formalna sprawozdawczość zewnętrzna jest regulowana przez przepisy prawne. Jej celem jest przedstawianie retrospektywnych danych dotyczących funkcjonowania firmy, a głównymi adresatami interesariusze, w tym organy administracji publicznej, inwestorzy, kredytodawcy i kontrahenci. Ewolucja raportowania zewnętrznego jest napędzana przez realizację Europejskiego Zielonego Ładu, który ma na celu przekształcenie Unii Europejskiej w sprawiedliwe i prosperujące społeczeństwo z nowoczesną, zasobooszczędną i konkurencyjną gospodarką. W ramach Zielonego Ładu wprowadzono prawnie wiążące cele klimatyczne, obejmujące wszystkie najważniejsze sektory gospodarki. Kluczowe elementy pakietu obejmują redukcję emisji, zwiększenie zdolności pochłaniania dwutlenku węgla przez naturalne pochłaniacze, system handlu uprawnieniami do emisji oraz wsparcie społeczne dla obywateli i małych przedsiębiorstw. Trzy główne kierunki zmian legislacyjnych związanych z Zielonym Ładem to:

- inicjatywy zapewniające finansowanie zielonej rewolucji, przede wszystkim przez Rozporządzenie SFDR (Sustainable Finance Disclosure Regulation),
- określenie strategicznych kierunków zielonej rewolucji przez taksonomię Unii Europejskiej, która klasyfikuje działalności gospodarcze wspierające cele środowiskowe Unii,
- projekty inicjujące zieloną rewolucję w przedsiębiorstwach, w tym wymogi dotyczące raportowania zrównoważonego rozwoju, dyrektywa CSRD (Corporate Sustainability Reporting Directive) oraz standardy ESRS (European Sustainability Reporting Standards).

Pierwszy filar legislacyjny ma na celu reorientację przepływów kapitałowych na inwestycje zrównoważone, wprowadza regulacje dotyczące zarówno instytucji finansowych, jak i produktów finansowych, i wymaga uwzględnienia ryzyka zrównoważonego w polityce inwestycyjnej.

Drugi filar – taksonomia Unii Europejskiej – definiuje priorytetowe obszary, gdzie przekierowane finansowanie powinno dotrzeć. Te ramy klasyfikacji działalności gospodarczych o zrównoważonym charakterze środowiskowym obejmują ponad 80 rodzajów działalności, odpowiedzialnych za 93% emisji gazów cieplarnianych w Unii.

Trzecim filarem jest raportowanie. Jest ono opcją „sprawdzam" – mechanizmem kontrolnym, gdzie ujawniane są praktyki zarządcze i dokonania w zakresie zrównoważonego biznesu. Inicjatywy związane z raportowaniem zrównoważonego rozwoju zwiększają liczbę ujawnień, uruchamiając mechanizmy społeczne opisane

teorią legitymizacji, zgodnie z którą podmioty muszą pokazywać, że działają zgodnie z oczekiwaniami społecznymi. Wymogi te dotyczą stopniowo coraz większej liczby przedsiębiorstw, w tym dużych instytucji finansowych, małych i średnich przedsiębiorstw notowanych na giełdzie oraz innych podmiotów działających na terenie Unii Europejskiej.

Dzięki tym zmianom następuje zmiana kulturowa. Dokonania przedsiębiorstwa są oceniane pod kątem nie tylko wpływu na wyniki finansowe, ale także wpływu na obszary zrównoważonego rozwoju. Ta zasada nazwana jest zasadą podwójnej istotności. Pozwala ona firmom na lepsze zrozumienie i zarządzanie ich wpływami na zrównoważony rozwój, zarówno w kontekście wewnętrznym (oddziaływanie firmy na otoczenie), jak i zewnętrznym (oddziaływanie otoczenia na firmę). Przedsiębiorstwa muszą uwzględniać współzależności między różnymi kwestiami zrównoważonego rozwoju, aby zapewnić pełny i właściwy obraz swojej działalności w raportach.

Raportowanie zrównoważonego rozwoju obejmuje obecnie zestawienie takich kategorii ekonomicznych jak: zielona transformacja, praktyki zarządcze, strategia zrównoważonego rozwoju, podwójna istotność w obszarze zrównoważonego rozwoju, kwestie środowiskowe, kwestie społeczne oraz zarządzanie działalnością. Dzięki szerokiemu zakresowi raportowania firmy mogą unikać praktyk greenwashingu i skupić się na faktycznych politykach, działaniach i targetach zrównoważonego rozwoju. Dzięki rozszerzonemu zakresowi raportowania selektywne ujawnianie informacji zastępowane jest przez zestandaryzowane ujawnienia, a kreowanie wizerunku ekofirmy eliminowane jest przez ujawnienia w kontekście środowiskowym. Raporty muszą teraz obejmować kluczowe aspekty środowiskowe i społeczne, takie jak: wpływ na zmiany klimatu, bioróżnorodność, zasoby wodne, zdrowie i bezpieczeństwo pracowników, a także różnorodność i przeciwdziałanie korupcji. Dzięki temu można dokładniej ocenić i zarządzać wpływem działalności przedsiębiorstwa na zrównoważony rozwój. Pozostałe wyzwania w ramach greenwashingu związane są z kreowaniem wizerunku firmy przez produkty i ekosymbole, co wymaga jednak dokładniejszej weryfikacji.

Strategiczna rachunkowość zarządcza odgrywa zatem obecnie istotną rolę w opracowywaniu i realizacji strategii biznesowych oraz kształtowaniu wyników organizacji, integrując techniki rachunkowości zarządczej i udział księgowych w strategicznych procesach zarządzania. Organizacje muszą dostosowywać się do dynamicznych zmian otoczenia, co wymaga odpowiednich narzędzi zarządzania. Do niezbędnych narzędzi strategicznej rachunkowości zarządczej należą przede wszystkim: metody analizy strategicznej, rachunek kosztów, pomiar dokonań, analiza ryzyka i raportowanie. Monografia przedstawia te narzędzia pod kątem ich zastosowania na potrzeby

gospodarowania w warunkach zrównoważonego rozwoju. W kontekście przedsiębiorstw integracja zrównoważonego rozwoju oznacza przyjęcie odpowiedzialności za działania w obszarach środowiskowych, społecznych i zarządzania. Jest to więc ogromne zobowiązanie przedsiębiorstwa, a zarazem wyzwanie zarówno dla księgowych przyszłości, jak i specjalistów z dziedzin pokrewnych. Kwalifikacje i wypracowane rozwiązania w dziedzinie rachunkowości predestynują bowiem tę grupę zawodową do zmierzenia się z zieloną rewolucją i walką o przetrwanie następnych pokoleń.

Spis schematów i tabel

Spis schematów

Schemat 1.1. Płaszczyzny zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstw 19
Schemat 1.2. Cele zrównoważonego rozwoju: Agenda na rzecz zrównoważonego rozwoju do roku 2030 – cele bezpośrednie dla przedsiębiorstw. 20
Schemat 1.3. Elementy i obszary działalności, którymi należy zarządzać z perspektywy nowoczesnego i zrównoważonego poziomu przedsiębiorstw 31
Schemat 1.4. Kryterium zakresowe systemu zarządzania strategicznego. 34
Schemat 1.5. Etapy i procedury zarządzania strategicznego z uwzględnieniem koncepcji zrównoważonego rozwoju 38
Schemat 1.6. Miejsce informacji finansowej i niefinansowej w informacji ekonomicznej 40
Schemat 1.7. Ujęcie informacji ekonomicznej w strategii przedsiębiorstwa 40
Schemat 1.8. Kryteria klasyfikacji prezentowanych informacji finansowych w rachunkowości z perspektywy bilansu 48
Schemat 1.9. Kryteria klasyfikacji informacji finansowych prezentowanych w rachunku przepływów pieniężnych. 48
Schemat 1.10. Proces badania potrzeb informacyjnych użytkowników informacji. 51
Schemat 2.1. Rola strategicznej rachunkowości zarządczej w podróży od celu do wpływu 65
Schemat 2.2. Elementy modelu biznesu według A. Osterwaldera i Y. Pingneura 68
Schemat 2.3. System rachunkowości zarządczej w odnowie modelu biznesu 72
Schemat 2.4. Czynniki wpływające na zaangażowanie księgowego w proces zarządzania strategicznego 77
Schemat 3.1. Macierz strategiczna BCG. 112
Schemat 3.2. Macierz McKinseya 114
Schemat 3.3. Macierz A.D. Little'a 114

Schemat 3.4. Procedura identyfikacji kluczowych czynników sukcesu (*critical success factors* – CSF) 119
Schemat 3.5. System łańcucha wartości. 120
Schemat 3.6. Tradycyjny procesowy łańcuch wartości 120
Schemat 3.7. Łańcuch wartości przedsiębiorstwa 121
Schemat 3.8. Analiza SWOT 124
Schemat 3.9. Proces budżetowania 138
Schemat 3.10. Przełożenie strategii 146
Schemat 4.1. Procesy informacyjno-decyzyjne 158
Schemat 5.1. Ogólny schemat procesu kontroli zarządczej 191
Schemat 5.2. Fazy zarządzania dokonaniami 202
Schemat 5.3. Klasyczny pomiar dokonań w ramach centrów odpowiedzialności 206
Schemat 5.4. Pomiar dokonań na potrzeby zarządzania dokonaniami w ramach centrów odpowiedzialności 207
Schemat 5.5. Cztery wymiary dokonań pracowniczych 208
Schemat 5.6. Umieszczenie płaszczyzny nierynkowej jako element płaszczyzny relacyjnej 216
Schemat 6.1. Dychotomiczna definicja ryzyka. 234
Schemat 6.2. Proces zarządzania zrównoważonym ryzykiem 245
Schemat 6.3. Model procesu zarządzania ryzykiem COSO 2017 247
Schemat 6.4. Zarządzanie ryzykiem w przedsiębiorstwie 247
Schemat 6.5. Powiązanie kontekstu biznesowego i strategii z identyfikacją ryzyka 254
Schemat 6.6. Proces oceny istotności na potrzeby raportowania zrównoważonego rozwoju 268
Schemat 6.7. Strategie zarządzania ryzykiem gospodarczym 273
Schemat 7.1. Potrzeby informacyjne naczelnego kierownictwa we wdrażaniu strategii 284
Schemat 7.2. Przykładowy kokpit menadżerski 288

Spis tabel

Tabela 1.1. Typy proekologicznego oraz społecznego podejścia przedsiębiorstwa do prowadzonej działalności gospodarczej w duchu koncepcji zrównoważonego rozwoju 22
Tabela 1.2. Ewolucja myślenia i zarządzania strategicznego 26
Tabela 1.3. Cykl zorganizowanego działania przedsiębiorstwem 27

Tabela 1.4. Korelacja różnych tematów, paradoksów oraz perspektyw w obszarze strategii przedsiębiorstwa – zrównoważone zarządzanie 29
Tabela 1.5. Szczegółowa charakterystyka behawioralnego modelu organizacyjnego zarządzania w procesie zarządzania strategicznego 36
Tabela 1.6. Klasyfikacja informacji 41
Tabela 1.7. Grupy interesariuszy przedsiębiorstwa 42
Tabela 1.8. Użytkownicy informacji oraz ich potrzeby informacyjne – poziom ogólny . . 43
Tabela 1.9. Przykładowe potrzeby informacyjne klubu sportowego 45
Tabela 1.10. Przykładowe potrzeby informacyjne biura turystycznego 46
Tabela 1.11. Klasyfikacja informacji niefinansowych na podstawie perspektyw Strategicznej Karty Wyników – poziom ogólny 50
Tabela 2.1. Wybrane definicje strategicznej rachunkowości zarządczej 59
Tabela 2.2. Techniki rachunkowości zarządczej wykazujące orientację strategiczną 69
Tabela 2.3. Ramy edukacji w zakresie zrównoważonego rozwoju 78
Tabela 2.4. Wpływ zwinności na główne procesy modelu procesu controllingowego International Group of Controlling 83
Tabela 2.5. Proponowane działania minimalizujące skutki VUCA i BANI 85
Tabela 2.6. Wyzwania dla rachunkowości zarządczej w związku z Big Data 90
Tabela 2.7. Inteligentne technologie automatyzacyjne 95
Tabela 3.1. Instrumenty strategicznej rachunkowości zarządczej w planowaniu finansowym 131
Tabela 3.2. Korzyści wynikające z wdrożenia koncepcji *beyond budgeting* 144
Tabela 3.3. Porównanie *historical budgeting* i *zero-based budgeting* 145
Tabela 4.1. Subiektywny model dojrzałości rachunku kosztów przedsiębiorstw w Polsce 154
Tabela 4.2. Atrybuty rachunkowości zarządczej operacyjnej i strategicznej 157
Tabela 4.3. Analiza SWOT aspektów generowania użytecznych informacji kosztowych dla zrównoważonego zarządzania strategicznego 160
Tabela 5.1. Przykładowe kategorie ekonomiczne, w odniesieniu do których mierzy się dokonania organizacji 194
Tabela 5.2. Porównanie mierników OKR (w odniesieniu do pracowników) oraz KPI (w odniesieniu do samego biznesu) 195
Tabela 5.3. Przykładowa karta wyników mierząca obszar koncepcyjny zgodności elementów rynkowych z założeniami zrównoważonego rozwoju 219
Tabela 5.4. Przykładowa karta wyników mierząca obszar strukturalny zgodności elementów rynkowych z założeniami zrównoważonego rozwoju 219

Tabela 6.1. Klasyfikacja ryzyka 237
Tabela 6.2. Rodzaje ryzyka istotne w zakresie zrównoważonego rozwoju 240
Tabela 6.3. Działania pomocne przy identyfikacji współczesnych ryzyk związanych z ESG 250
Tabela 6.4. Instrument identyfikacji, ujmowania i analizy ryzyka 257
Tabela 6.5. Wartość poznawcza i techniki scenariuszy 262
Tabela 6.6. Ocena dotkliwości ryzyka 264
Tabela 6.7. Podejścia wykorzystywane do pomiaru ryzyka 266
Tabela 6.8. Obszary ryzyka, rodzaje ryzyka i środki sterowania ryzykiem 275
Tabela 7.1. Cele środowiskowe oraz zasady określania wpływu 300
Tabela 7.2. Istotność finansowa w raportowaniu zrównoważonego rozwoju (możliwe okoliczności) 304
Tabela 7.3. Zestawienie kategorii ekonomicznych dotyczących zrównoważonego rozwoju i objętych pomiarem dokonań 308
Tabela 7.4. Popularne praktyki greenwashingu 310

Streszczenie

Odpowiedzią na problemy współczesnego świata jest konsekwentna i całościowa na wszystkich poziomach realizacja koncepcji zrównoważonego rozwoju. Priorytetowym celem korporacyjnym jest obecnie oferowanie kierunku generowania opłacalnych rozwiązań problemów i realizacji potrzeb ludzi i planety, a nie czerpanie zysków z kreowania problemów dla ludzi lub planety. Tworzenie wartości – o którym mowa – obejmuje nie tylko wartość finansową, ale też wartość szerszej grupy interesariuszy. Takie ukierunkowanie stwarza zapotrzebowanie na systemy wspierające zarządzanie strategiczne.

Do systemów, które odgrywają znaczącą rolę w opracowaniu i realizacji strategii biznesowej i kształtowaniu wyników organizacji, niewątpliwie należy strategiczna rachunkowość zarządcza, łączy bowiem strategię z rachunkowością. Istnieje zgoda, zarówno wśród teoretyków, jak i praktyków gospodarczych, co do tego, że priorytety strategiczne powinny być wspierane przez odpowiednie narzędzia rachunkowości zarządczej, ułatwiające procesy podejmowania decyzji strategicznych i ich realizację do osiągnięcia zakładanych celów interesariuszy. Dynamiczne zmiany zewnętrznych i wewnętrznych warunków prowadzenia działalności stanowią powód ewolucji strategii konkurencyjnej. Stosownie do niej powinny ewaluować założenia teoretyczno-metodyczne strategicznej rachunkowości zarządczej. Skutkuje to koniecznością dostosowania jej do aktualnych potrzeb zarządzających, ukierunkowanych na realizację strategii zrównoważonego rozwoju.

Celem monografii jest zatem określenie uwarunkowań determinujących rozwiązania w zakresie strategicznej rachunkowości zarządczej, uwzględniających aspekty zrównoważonego rozwoju, przybliżenie jej istoty, cech, zakresu i zadań, stosowanych instrumentów oraz kompetencji i umiejętności ekspertów rachunkowości zarządczej, wspierających zarządzających w całym procesie tworzenia trwałej wartości – od wizji, misji, przez formułowanie strategii, jej wdrożenie, aż po pomiar dokonań i raportowanie interesariuszom.

Całość rozważań została ujęta w siedmiu rozdziałach. Przedstawione w nich treści są wynikiem przeprowadzonych szerokich studiów krajowej i zagranicznej literatury przedmiotu oraz prowadzonych badań własnych. W ich wyniku autorzy sformułowali następujące wnioski:

1. Podmioty gospodarcze prowadzą działalność na podstawie koncepcji społecznej odpowiedzialności, która to koncepcja koreluje ze zrównoważonym rozwojem, zapewniając wszystkim żyjącym na Ziemi wysokie standardy środowiskowe, ekonomiczne oraz społeczno-kulturowe.
2. Strategiczna rachunkowość zarządcza jest wynikiem ewolucji i dostosowania do zmieniających się potrzeb w zakresie zarządzania przedsiębiorstwem, tak aby mogła w pełni realizować zadania wynikające z definicji. Jej atrybutami, według opinii większości autorów, są: orientacja na środowisko zewnętrzne, analiza danych finansowych i niefinansowych oraz perspektywa długoterminowa.
3. Technologie cyfrowe w połączeniu ze zmianą sposobu myślenia mogą zapewnić nowe możliwości planowania, zarządzania i zrównoważonego rozwoju. Ważną rolę odgrywają tu również pracownicy działów finansowo-księgowych. Poziom ich zaangażowania w strategiczne procesy zarządzania uzależniony jest od splotu wielu czynników. Zaliczono do nich umiejętności i chęci księgowych, ich postrzeganie przez dyrektora i zarząd oraz uwarunkowania informacyjne i zasobowe przedsiębiorstwa. Wiele z wymaganych umiejętności księgowi i kontrolerzy już mają, ale wciąż wiele z nich wymaga uzupełnienia.
4. Nowe zadania i wyzwania stojące przed strategiczną rachunkowością zarządczą wymagają stosowania nowoczesnych narzędzi. Aby wypełnić istniejącą lukę, zaprezentowane zostały instrumenty wspierające fazę tworzenia i konceptualizacji strategii, jak też jej przełożenia na plany finansowe oraz budżety.
5. Wskazano również na użyteczność informacji kosztowych, zwiększających zdolność do zaspokajania potrzeb informacyjnych użytkowników oraz podnoszenia efektywności realizacji strategicznych procesów decyzyjnych, także w obszarze zrównoważonego rozwoju.
6. Strategiczne zarządzanie dokonaniami wymaga modyfikacji tradycyjnych narzędzi, takich jak Balanced Scorecard (BSC), aby uwzględniały aspekty środowiskowe i społeczne. Integracja zrównoważonego rozwoju z tradycyjnymi miernikami dokonań w ramach zbilansowanej karty wyników zrównoważonego rozwoju (Sustainability Balanced Scorecard – SBSC) pozwala na lepsze odzwierciedlenie kompleksowych celów organizacji.
7. Zarządzanie zrównoważonym rozwojem potrzebuje dojrzałego zarządzania ryzykiem, które pozostaje w centrum zainteresowań zarządzających. Zgodnie z Ramami COSO-WBCSD to rada ds. zarządzania ryzykiem zapewnia nadzór nad strategią spółki i pełni obowiązki zarządcze, aby wspierać kierownictwo

w osiąganiu strategii i celów biznesowych. Konieczność wielodyscyplinarnego podejścia do zarządzania ryzykiem zrównoważonego rozwoju powoduje, że w skład rady powinni wchodzić oprócz specjalistów ds. ryzyka także eksperci z różnych obszarów, w tym eksperci z zakresu strategicznej rachunkowości zarządczej czy też szeroko rozumianej problematyki ESG.

8. Zmiany legislacyjne promują integrację raportowania wewnętrznego z modelem zewnętrznego raportowania zrównoważonego rozwoju, obejmując setki wskaźników jakościowych i ilościowych. Kluczowe jest, aby pomiar dokonań integrował różne wskaźniki, zarówno finansowe, jak i zrównoważonego rozwoju, a tym samym odpowiadał potrzebom interesariuszy i zaspokajał ich potrzeby informacyjne oraz uwypuklał dobór tych najważniejszych mierników, które wymagają stałej obserwacji.

Uznając potrzebę ciągłego dostosowywania założeń teoretyczno-metodycznych strategicznej rachunkowości zarządczej i jej znaczenie w procesie decyzyjnym, zasadne jest prowadzenie dalszych badań w poniższych zakresach.

1. Sprostanie wyzwaniom technologicznym, społecznym i środowiskowym w kontekście rachunkowości 5.0. Zainteresowani będą dokonywać analiz użyteczności sztucznej inteligencji w podatkach i rachunkowości oraz będą pracować na „mapach informacji dla konkretnych grup interesariuszy". Jako nowy kierunek badań naukowych wskazać należy obszar relewantnej informacji, zgodnej z potrzebami interesariuszy, tzw. informacji szytej na miarę. Kierunki dalszych badań będą wyznaczane przez robotyzację i automatyzację z naciskiem na rachunkowość aktywności wirtualnych robotów.

Wiodąca rola specjalistów z zakresu strategicznej rachunkowości zarządczej w procesie decyzyjnym powoduje, że przedmiotem zainteresowania będą wymagane i posiadane przez nich kompetencje, pełnione funkcje oraz ich uwarunkowania, zwłaszcza w obszarze, który będzie trudno zastępowalny przez technologię, w tym sztuczną inteligencję.

2. Zasadne jest prowadzenie badań zmierzających do wygenerowania podstawowego, uniwersalnego zestawu użytecznych technik, adekwatnie do propozycji klasyfikacji przedstawionej przez S. Cadeza i C. Guildinga oraz ciągle przywoływanej w literaturze mimo zmiany uwarunkowań prowadzonej działalności.
3. Istotnymi obszarami, wartymi naukowych i praktycznych dociekań, będą zapewnienie jakości sprawozdawczości niefinansowej i raportowania zrównoważonego rozwoju, a także zewnętrzna atestacja raportów ESG.

Abstract

Strategic Management Accounting in the Sustainable Development of Business Entities

The solution to the problems of the modern world lies in the consistent and comprehensive implementation of the concept of sustainable development at all levels. The current corporate priority is to provide a direction that generates profitable solutions to problems and meets the needs of people and the planet, rather than deriving profits from creating problems for either. The value creation referred to here encompasses not only financial value but also value for a broader group of stakeholders. This focus drives the demand for systems that support strategic management.

Among the systems playing a significant role in the formulation and implementation of business strategy, as well as in shaping organisational outcomes, is strategic management accounting, which bridges the gap between strategy and accounting. There is consensus among both theoreticians and practitioners that strategic priorities should be supported by appropriate management accounting tools, which facilitate strategic decision-making processes and their execution to achieve stakeholder objectives. The dynamic changes in both external and internal business environments are driving the evolution of competitive strategy, and the theoretical and methodological assumptions of strategic management accounting should evolve accordingly. This results in the need to adapt it to the current needs of managers, who are focused on implementing sustainable development strategies.

The aim of this monograph is therefore to determine the conditions influencing solutions in strategic management accounting, taking into account sustainability aspects, and to elucidate its essence, characteristics, scope, and tasks, as well as the instruments employed and the competencies and skills of management accounting experts who support managers throughout the process of creating lasting

value—from vision and mission, through strategy formulation and implementation, to performance measurement and stakeholder reporting.

The entire discussion is encapsulated in seven chapters. The content presented is based on extensive studies of domestic and international literature and the authors' own research. As a result, the authors have formulated the following conclusions:

1. Economic entities operate based on the concept of corporate social responsibility, which correlates with sustainable development, ensuring high environmental, economic, and socio-cultural standards for all living on Earth.
2. Strategic management accounting has evolved and adapted to the changing needs of business management to fully fulfil its defined tasks. According to most authors, its attributes include: external environment orientation, analysis of both financial and non-financial data, and a long-term perspective.
3. Digital technologies, combined with a shift in mindset, can offer new opportunities for planning, management, and sustainable development. Finance and accounting staff also play a crucial role here, with their involvement in strategic management processes dependent on a range of factors, including accountants' skills and willingness, how they are perceived by directors and management, as well as the informational and resource conditions of the enterprise. While many required skills are already possessed by accountants and controllers, others will still need to be developed.
4. The new tasks and challenges facing strategic management accounting necessitate the use of modern tools. To fill the existing gap, instruments that support the creation and conceptualisation of strategy, as well as its translation into financial plans and budgets, have been presented.
5. The usefulness of cost information in enhancing the capacity to meet users' informational needs and improve the effectiveness of strategic decision-making processes, including in the area of sustainable development, was also highlighted.
6. Strategic performance management requires the modification of traditional tools such as the Balanced Scorecard (BSC) to incorporate environmental and social aspects. Integrating sustainability into traditional performance metrics within the framework of the Sustainability Balanced Scorecard (SBSC) enables a better reflection of the organisation's comprehensive objectives.
7. Managing sustainable development requires mature risk management, which remains central to managerial focus. According to the COSO-WBCSD Framework, the risk management council oversees the company's strategy and governance, supporting the leadership in achieving its strategy and business objectives. The multidisciplinary approach required for managing sustainability risks means that the council should include not only risk specialists but also experts in strategic management accounting and broader ESG issues.

8. Legislative changes are promoting the integration of internal reporting with external sustainability reporting, covering hundreds of qualitative and quantitative indicators. It is crucial that performance measurement integrates various metrics, both financial and sustainability-related, thereby addressing stakeholders' needs, fulfilling their informational requirements, and emphasising the selection of key metrics that require constant monitoring.

Recognising the need for the continuous adaptation of the theoretical and methodological assumptions of strategic management accounting and its importance in decision-making processes, further research in the following areas is warranted:

1. Addressing technological, social, and environmental challenges in the context of Accounting 5.0. This includes analysing the utility of artificial intelligence in taxes and accounting, and developing "information maps for specific stakeholder groups." As a new research direction, the area of relevant, stakeholder-tailored information, or "made-to-measure" information, should be highlighted. Further research directions will be shaped by the automation and robotisation of accounting, with an emphasis on the accounting of virtual robot activities.
2. The leading role of strategic management accounting specialists in decision-making processes, with a focus on their required and existing competencies, roles, and conditions, particularly in areas that will be difficult to replace with technology, including artificial intelligence.
3. Research aimed at generating a basic, universal set of useful techniques is warranted, in line with the classification proposed by S. Cadez and C. Guilding, which continues to be referenced in literature despite changing business conditions.
4. Ensuring the quality of non-financial reporting and sustainability reporting, as well as the external assurance of ESG reports, is an area worthy of scientific and practical inquiry.

Konsekwentna realizacja celów zrównoważonego rozwoju wymaga instrumentów wspierających zarządzanie strategiczne. Dzieje się to w sytuacji, gdy w niesłychanie szybkim tempie wchodzą do świata biznesu nowe technologie znacząco wpływające na sposób i ciągłość funkcjonowania przedsiębiorstw. W nowych warunkach – w zgodnej opinii teoretyków i praktyków gospodarczych – priorytety strategiczne powinny być wspierane przez odpowiednie narzędzia rachunkowości zarządczej. Ułatwiają one istotnie procesy podejmowania decyzji strategicznych i ich realizację dla osiągnięcia celów zakładanych przez interesariuszy.

Chociaż temat zrównoważonego rozwoju i związanej z nim rachunkowości został już szeroko omówiony w literaturze, to brakuje jeszcze kompleksowego podejścia do strategicznej rachunkowości zarządczej. Monografia ta ma na celu wypełnienie tej luki. Zaprezentowano w niej nowatorskie rozwiązania, narzędzia i kompetencje, które wspierają cały proces tworzenia trwałej wartości – od wizji, misji, przez formułowanie strategii, jej wdrożenie, pomiar dokonań aż do raportowania interesariuszom. Autorzy mają nadzieję, że staną się one również podstawą podejmowania dalszych badań dotyczących narzędzi strategicznej rachunkowości zarządczej oraz eksperta, specjalisty z tego zakresu w dokonującej się ewolucji zawodu księgowego.

fot.: AdobeStock

WYDAWNICTWO NAUKOWE US

71-101 Szczecin, ul. Mickiewicza 64
tel. 91 444 20 06, 91 444 20 09
e-mail: wydawnictwo@usz.edu.pl
www.wn.usz.edu.pl

ISBN 978-83-7972-859-6 (online)
ISBN 978-83-7972-858-9 (print)

9 788379 728589