

**ZESZYTY NAUKOWE
POLITECHNIKI CZĘSTOCHOWSKIEJ**

ZARZĄDZANIE

Nr 23

Tom 2

redakcja
Jolanta Chluska

Częstochowa 2016

Redaktor naukowy Zeszytu

dr hab. Marek Szajt prof. PCz

Komitety naukowe:

Prof. zw. dr hab. inż. Leszek Kiełtyka
Prof. zw. dr hab. Julian Maliszewski
Prof. zw. dr hab. Maria Nowicka-Skowron
Prof. zw. dr hab. Arnold Pabian
Prof. zw. dr hab. Zygmunt Przybycin
Prof. zw. dr hab. Andrzej Ślęzak
Prof. zw. dr hab. Alfreda Zachorowska
dr hab. inż. Wioletta M. Bajdur, prof. PCz
dr hab. inż. Anna Brzozowska, prof. PCz
dr hab. Jolanta Chluska, prof. PCz
dr hab. Konrad Głębocki, prof. PCz
dr hab. inż. Janusz Grabara, prof. PCz
dr hab. Robert Janik, prof. PCz
dr hab. Dorota Jelonek, prof. PCz
dr hab. inż. Waldemar Jędrzejczyk, prof. PCz

dr hab. Anna Korombel, prof. PCz
dr hab. Helena Kościelniak, prof. PCz
dr hab. inż. Robert Kucęba, prof. PCz
dr hab. Agata Mesjasz-Lech, prof. PCz
dr hab. inż. Tomasz Nitkiewicz, prof. PCz
dr hab. Joanna Nowakowska-Grunt, prof. PCz
dr hab. inż. Paweł Nowodziński, prof. PCz
dr hab. Roman Olejnik, prof. PCz
dr hab. inż. Iwona Otoła, prof. PCz
dr hab. Piotr Pachura, prof. PCz
dr hab. Marek Szajt, prof. PCz
dr hab. Jacek Sztuka, prof. PCz
dr hab. inż. Beata Ślusarczyk, prof. PCz
dr hab. inż. Robert Ulewicz, prof. PCz
dr hab. Bogusława Ziółkowska, prof. PCz

Sekretarz Zeszytu

dr Agnieszka Strzelecka

Redaktor statystyczny

dr Aneta Włodarczyk

Korekta językowa

Joanna Jasińska

Redakcja techniczna

Paweł Ujma

Projekt okładki

Dorota Boratyńska

Publikacja recenzowana.

Lista recenzentów Zeszytów Naukowych dostępna na stronie: www.zim.pcz.pl/znwz

ISSN 2083-1560

© Copyright by Wydawnictwo Wydziału Zarządzania
Politechniki Częstochowskiej
Częstochowa 2016



Wydawnictwo Wydziału Zarządzania Politechniki Częstochowskiej
42-200 Częstochowa, al. Armii Krajowej 36 B
tel. 34 32 50 480, e-mail: wyd.wz@zim.pcz.pl

Spis treści

Od Redakcji	5
Monika Łada Legitymizacja a społecznie odpowiedzialna rachunkowość	7
Olena Hrebeshkova Development of Corporate Social Responsibility Metrics Based on the Theory of Stakeholders	16
Renata Biadacz, Elżbieta Wysłocka Terminowe regulowanie zobowiązań a społeczna odpowiedzialność biznesu	27
Jolanta Rubik Raportowanie CSR w obszarze kapitału ludzkiego	41
Marzena Remlein Koszty i korzyści prezentowania dokonań przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego w zintegrowanym sprawozdaniu	51
Gertruda Krystyna Świdarska Ryzyko gospodarcze przy nieprawidłowej wycenie produktów	60
Jolanta Chluska Nowe wyzwania zarządzania strategicznego w podmiotach lecniczych – szpitalach	69
Olena Kyzenko, Dmytro Kyzenko Identification of Transaction Costs in the Enterprise Budgeting System	79
Halina Buk Koszty transakcyjne z perspektywy wyceny pozycji bilansowych w wartości godziwej	88
Józef Pfaff Wartości szacunkowe w kosztach przedsiębiorstwa oraz procedury ich badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rewizji Finansowej	95
Wojciech Fliegner Modyfikacja podejścia do usprawniania procesów rachunkowości	106
Oleksii Grebeshkov Current Business Intelligence Practices in Western and Eastern Europe	118

Krzysztof Ponchała Zarządzanie różnorodnością kadry nauczycielskiej szkoły	126
Ewa Kempa, Monika Osyra Przedsiębiorczość w Polsce na tle wybranych krajów Unii Europejskiej	142
Krystyna Pawłowska Finanse publiczne w świetle Konstytucji RP	151
Łukasz Pabiś Wsparcie małych i średnich przedsiębiorstw na przykładzie miasta Częstochowa	160
Paweł Trzepizur Zarządzanie innowacjami w sektorze usług bankowych	175
Agnieszka Majewska Studia doktoranckie w aspekcie efektywności kształcenia w świetle obowiązujących przepisów w Polsce	186

Od Redakcji

Współczesne podmioty gospodarcze, funkcjonujące na konkurencyjnym i globalnym rynku, muszą uwzględniać w zarządzaniu szereg czynników, wynikających ze stale zmieniających się warunków ich funkcjonowania. Podstawą trafnych decyzji w zarządzaniu jest prawidłowa informacja pozyskiwana zarówno z systemu informacyjnego podmiotu, jak i jego otoczenia. Jeśli informacja jest niepełna, spóźniona lub z innych powodów nierzetelna czy nieprawdziwa, zwiększa się ryzyko prowadzenia działalności. Do ważnych obszarów decyzyjnych, z punktu widzenia zapewnienia kontynuacji działalności i rozwoju podmiotów gospodarczych, zaliczyć można:

- wyznaczanie strategii działalności podmiotu,
- społeczną odpowiedzialność biznesu w wymiarze lokalnym i międzynarodowym,
- wpływ procesów decyzyjnych na środowisko,
- zarządzanie ograniczonymi zasobami, szczególnie ich obecną i przyszłą alokacją,
- innowacyjność i internacjonalizację procesów gospodarczych,
- wsparcie lokalnej przedsiębiorczości,
- raportowanie dokonań przedsiębiorstwa,
- interpretację wartości szacunkowych w sprawozdaniach finansowych i innych,
- wycenę aktywów i pasywów podmiotu w wartości godziwej.

Wiarygodność informacji, szczególnie o kosztach i zasobach, jest przedmiotem weryfikacji na różnych poziomach zarządzania jednostką oraz badania sprawozdań finansowych przez biegłych rewidentów. Problemy zasygnalizowane powyżej pojawiają się w podmiotach gospodarczych różnych branż i o różnych zakresach działalności (produkcja, handel, usługi). Warunkiem koniecznym ich rozwiązywania jest doskonalenie informacji ekonomiczno-finansowej pozyskiwanej z systemu informacyjnego podmiotu, w tym podsystemu rachunkowości. Doskonalenie to wspomagają nowoczesne narzędzia technologii informacyjnych.

Obszary badawcze prezentowane w publikacji wpisują się w szeroką dyskusję o doskonaleniu zarządzania podmiotami gospodarczymi, ukierunkowanego na ich rozwój i kontynuację działalności.

Jolanta Chluska



LEGITYMIZACJA A SPOŁECZNIE ODPOWIEDZIALNA RACHUNKOWOŚĆ

Monika Łada

Akademia Górniczo-Hutnicza w Krakowie
Wydział Zarządzania

Streszczenie: W opracowaniu wskazano na teorię legitymizacji jako podejście teoretyczne, które pozwala zrozumieć i wyjaśniać zjawiska związane z oddziaływaniem na rachunkowość idei społecznej odpowiedzialności biznesu. Przedstawione rozważania skierowane są na wykazanie, że zjawisko rozwarstwienia, pojawiające się w efekcie dążenia organizacji do zmniejszenia luki legitymizacyjnej, powoduje potrzebę spojrzenia na pomiar szeroko pojętych aspektów społecznych z dwóch perspektyw: rachunkowości społecznej odpowiedzialności i społecznie odpowiedzialnej rachunkowości. Opracowanie ma charakter teoretyczny i zostało przygotowane na podstawie badań literaturowych.

Słowa kluczowe: legitymizacja, społeczna odpowiedzialność biznesu, rachunkowość

DOI: 10.17512/znpcz.2016.3.2.01

Wprowadzenie

Rozwój i popularyzacja w praktyce gospodarczej koncepcji społecznej odpowiedzialności biznesu nie pozostały bez wpływu na rachunkowość. W literaturze przedmiotu coraz większym zainteresowaniem cieszą się nowe metody skierowane na pomiar oraz prezentację społecznych i ekologicznych aspektów funkcjonowania podmiotów gospodarczych. W licznych opracowaniach naukowych z tego zakresu, obok pojedynczych metod i instrumentów, prezentowane są kompleksowe podejścia określane mianem: rachunkowości społecznej, rachunkowości społecznej odpowiedzialności czy rachunkowości zrównoważonej. Wszystkie wymienione koncepcje opierają się na wspólnym założeniu o potrzebie integracji pomiaru finansowego, odzwierciedlającego zmiany poziomu kapitału finansowego zainwestowanego przez właścicieli, z kwantyfikacją pozafinansowych aspektów działalności organizacji, mających istotne znaczenie dla wszystkich jej interesariuszy.

Jedną z ważnych konstrukcji teoretycznych stosowanych w badaniach nad rachunkowością jest teoria legitymizacji. Aktualna popularność tego podejścia jest związana z jego zastosowaniem do wyjaśnienia przyczyn rozwoju metod rachunkowości powiązanych z koncepcją społecznej odpowiedzialności biznesu. Dotychczasowe badania wskazują, że jednym z ważnych motywów wykorzystania tego typu rozwiązań w praktyce jest dążenie organizacji oraz ich kadr do pozyskania i utrzymania tzw. legitymizacji. Ta abstrakcyjna cecha subiektywnie przypisywana jednostce jest wypadkową oczekiwań stawianych przez społeczeństwo oraz percepcji stopnia, w jakim ona je spełnia. W przypadku rosnącej presji społecznej

i ograniczonych możliwości sprostania jej w organizacjach dochodzi do tzw. rozwarstwienia.

Celem opracowania jest wskazanie na teorię legitymizacji jako podejście teoretyczne, które pozwala zrozumieć i wyjaśniać zjawiska związane z wprowadzaniem w rachunkowości pomiaru społecznej odpowiedzialności biznesu. Opracowanie ma charakter teoretyczny i zostało przygotowane na podstawie badań literaturowych. Przedstawione rozważania skierowane są na wykazanie, że do prawidłowego opisu efektów wprowadzania do rachunkowości pomiaru szeroko pojętych aspektów społecznych niezbędne jest zastosowanie dwóch odmiennych pojęć: rachunkowość społecznej odpowiedzialności i społecznie odpowiedzialna rachunkowość.

Społeczna odpowiedzialność biznesu wyzwaniem dla rachunkowości

Społeczna odpowiedzialność biznesu to jedna z tych ważnych koncepcji, które w ostatnich latach odcisnęły piętno zarówno na praktyce gospodarczej, jak i na ogóle dyscyplin nauk ekonomicznych. Propagowana od wielu lat idea (McWilliams, Siegel 2001) zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstw łączących sukces finansowy z poszanowaniem oczekiwań różnych interesariuszy współcześnie znajduje odzwierciedlenie w nowych konstrukcjach teoretycznych, kanonie wiedzy wykładanym na kierunkach ekonomicznych oraz, a może przede wszystkim, w sposobie funkcjonowania podmiotów gospodarczych.

W definicjach przedstawianych w literaturze przedmiotu¹ wskazuje się na pięć kluczowych elementów omawianej koncepcji: interakcje z interesariuszami, wpływ na społeczeństwo i środowisko naturalne, znaczenie dla sytuacji ekonomicznej oraz dobrowolności stosowania. Aspekty te są ujęte między innymi w normie ISO 26000 (<http://www.pkn.pl>), zgodnie z którą „zasadniczą cechą społecznej odpowiedzialności jest gotowość organizacji do uwzględnienia, podczas podejmowania decyzji i działań, kwestii społecznych i środowiskowych oraz rozliczania się z wpływem podejmowanych decyzji i działań na społeczeństwo i środowisko”. Akceptacja tego podejścia na poziomie gospodarki oraz pojedynczego podmiotu oznacza przede wszystkim konieczność przededefiniowania kryteriów oceny efektywności działalności gospodarczej przez interesariuszy zewnętrznych i wewnętrznych.

W obszarze rachunkowości idea społecznej odpowiedzialności znajduje odzwierciedlenie w nowych koncepcjach pomiaru i raportowania. Są one zorientowane na dostarczenie interesariuszom kompleksowego obrazu sytuacji ekonomicznej podmiotu stworzonego na podstawie połączonych informacji finansowych i pozafinansowych, umożliwiającego ocenę oddziaływania społecznego. Rozwiązania proponowane w tym zakresie przyjmują zarówno formę różnego typu zagadnień problemowych (np. Rubik 2015), jak i kompleksowych zintegrowanych systemów informacyjnych (Gabrusewicz 2010). Te drugie określane są mianem: rachunkowości społecznej, rachunkowości społecznej odpowiedzialności lub rachunkowości zrównoważonego rozwoju.

Rachunkowość społeczna, jako koncepcja propagowana w literaturze światowej, od ponad półwieku (Fijałkowska 2012) oparta jest na normatywnym założeniu o koniecz-

¹ Przegląd najczęściej cytowanych definicji przedstawiono w (Dahlsrud 2008).

ności dokonywania rozliczeń podmiotów gospodarczych z całej gamy zewnętrznych efektów działalności związanych przede wszystkim z aspektami ekologicznymi i społecznymi. Aktualnie koncepcja ta jest częściej przywoływana pod nazwą „rachunkowość społecznej odpowiedzialności”. Ma ona za zadanie „umożliwić społeczną kontrolę nad tym, czy jednostka dla realizacji swoich celów nie narusza dóbr naturalnych lub działa kosztem otaczających ją społeczności, i legitymizować niejako ewentualną ingerencję społeczeństwa w działalność gospodarczą, sprzeczną z zasadami współżycia społecznego” (por.: Pogodzińska-Mizdrak 2008, s. 157). W tym ujęciu nawiązuje ona przede wszystkim do zadań rachunkowości finansowej skierowanej na oczekiwania interesariuszy zewnętrznych. Przejawy jej zastosowania są widoczne m.in. w popularyzacji tzw. sprawozdawczości zintegrowanej (Sobczyk 2013) oraz innych narzędzi (por.: Wąsowska, Pawłowski 2011) (rankingi, monitoring zewnętrzny itp.) zapewniających możliwość rozliczania podmiotu przez otoczenie gospodarcze z jego odpowiedzialności społecznej.

Zmiana sposobu postrzegania efektywności ekonomicznej podmiotów społecznie odpowiedzialnych przez otoczenie znajduje również odzwierciedlenie w metodach rachunkowości zarządczej. Potwierdza to definicja rachunkowości odpowiedzialności społecznej najczęściej przytaczana w polskiej literaturze przedmiotu. Zgodnie z nią stanowi ona „system pomiaru ekonomicznego odnoszącego się do wartości majątku i kapitału oraz efektów gospodarowania nimi w przedsiębiorstwie, stosującego podejście etyczne i celowo zorientowane na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwem oraz jego wewnętrznego i zewnętrznego rozrachunku z tytułu ekonomicznej, społecznej i środowiskowej odpowiedzialności” (Samelak 2013, s. 27). Interesujący jest fakt, że niektórzy autorzy dla tego wewnętrznego elementu systemu rachunkowości społecznej odpowiedzialności stosują również określenie „zrównoważona rachunkowość zarządcza” (np. Gabrusewicz 2014). W obu koncepcjach zakłada się potrzebę wprowadzenia pomiaru umożliwiającego integrację realizacji celów finansowych oraz społecznych i ekologicznych.

Zdaniem autorki przedstawione koncepcje wiążą się z dwoma zasadniczymi wyzwaniami dla rachunkowości jako nauki i praktyki gospodarczej opartej na pewnych fundamentalnych założeniach. Pierwsze wyzwanie związane jest z kwestią zachowania zasady podmiotu. Wprowadzenie pomiaru oddziaływania podmiotu na otoczenie wymaga wyjścia poza ten tradycyjnie charakterystyczny dla rachunkowości obszar ewidencji, rozliczeń i wycen oraz objęcie systemem informacyjnym danych dotyczących podmiotów zewnętrznych. A jeżeli nie jest to możliwe, to przynajmniej określenie zasad identyfikacji istotnych dla interesariuszy zewnętrznych pozafinansowych aspektów działalności podmiotu, które mogą być wiarygodnie zmierzone i zakomunikowane. Drugie wyzwanie wynika z podstawowej dla rachunkowości zasady pomiaru pieniężnego opartego na metodzie bilansowej. Specyfika społecznego oddziaływania podmiotu na otoczenie powoduje trudność z jego pełną kwantyfikacją w ujęciu pieniężnym i wymaga zastosowania, zastępczo lub uzupełniająco, pomiaru ilościowego i jakościowego. Powstaje pytanie: czy rachunkowość jest w stanie wypracować lub dostarczyć odpowiednie narzędzia służące pomiarowi emisji zanieczyszczeń, różnorodności biologicznej czy też poziomu satysfakcji pracowników z życia.

Z punktu widzenia celu niniejszego opracowania istotny wydaje się fakt, że idea społecznej odpowiedzialności biznesu i związane z nią nowe koncepcje i metody rachunkowości, mimo że określane jako w pełni dobrowolne, stały się rodzajem normatywu propagowanego jako wzorzec funkcjonowania dobrego, nowoczesnego przedsiębiorstwa. Do wzrostu presji społecznej na jej wdrożenia przyczyniają się naciski ze strony instytucji sterujące wiodącymi gospodarkami światowymi (np. regulacje i polityka Unii Europejskiej) oraz rynki kapitałowe. Udział w tym trendzie mają również organizacje wpływające na rozwój rachunkowości i skupiające profesjonalistów z tego zakresu. Ważną grupę autorytetów wypracowujących przekonanie o potrzebie wprowadzenia założeń rachunkowości społecznej odpowiedzialności stanowią również badacze akademicy. Ta grupa nie tylko stara się w drodze podejścia pozytywnego zgłębić mechanizmy rządzące wykorzystaniem tych koncepcji w praktyce, ale również w dużej części jest normatywnie przekonana o jej korzyściach i stara się to wykazać, odpowiednio dobierając tematykę badawczą. Wszystkie te osoby i instytucje, propagując ideę społecznej odpowiedzialności biznesu, przyczyniają się do akceptacji przekonania społeczeństwa o zasadności jej stosowania przez współczesne podmioty gospodarcze. Powstająca w ten sposób presja społeczna powoduje „zapotrzebowanie” na narzędzia (takie jak np. rachunkowość społecznej odpowiedzialności), które mogłyby świadczyć, że przedsiębiorstwa te oczekiwania spełniają.

Teoria legitymizacji w badaniach nad rachunkowością

Jedną z ważnych konstrukcji teoretycznych wykorzystywanych do badania zjawisk związanych m.in. z rozwojem i zastosowaniami rachunkowości społecznej odpowiedzialności jest teoria legitymizacji². Wprowadza ona pojęcie tzw. legitymizacji jako istotnego czynnika społecznego wpływającego na decyzje i działania podejmowane przez organizacje gospodarcze oraz zatrudnione w nich jednostki. Pod tym abstrakcyjnym pojęciem rozumie się uogólnioną percepcję lub założenie, że działania jednostki są pożądane, odpowiednie lub właściwe dla skonstruowanego społecznie systemu norm, wartości, pojęć i przekonań (Suchman 1995, s. 574). Znaczenie tej cechy dla podmiotów gospodarczych wynika z przekonania, że jest ona podstawą ich istnienia. Cecha ta jest nadawana ogólnie przez społeczeństwo, ale ma wpływ na decyzje podejmowane przez wszystkich interesariuszy. Uzyskanie i utrzymanie legitymizacji stanowi zatem warunek prawidłowego funkcjonowania podmiotu w danych warunkach społeczno-ekonomicznych. Jej brak natomiast może powodować odmowę prawa do istnienia, a w skrajnych przypadkach fizyczną lub prawną likwidację.

Legitymizacja jest wypadkową norm i wartości wyznaczających oczekiwania społeczne dotyczące tego, co jest słuszne i właściwe, oraz społecznego postrzegania decyzji i działań podejmowanych przez dany podmiot. Uzyskanie i utrzymanie legitymizacji jest zatem uwarunkowane wykorzystaniem przez podmiot określonych metod, struktur, symboli czy też podejmowaniem określonych działań. Z punktu widzenia zarządzania legitymizacja jest zarówno przyczyną podejmowa-

² Omówienie teorii legitymizacji na podstawie (Kozarkiewicz, Łada 2013).

nia działań przez podmioty gospodarcze, jak i ich pośrednim efektem. Złożoność zjawisk związanych z legitymizacją wynika z jej wielowymiarowego (legitymizacja do czegoś) oraz dynamicznego charakteru. Podlega ona nieustannym zmianom pod wpływem zachodzących procesów ekonomiczno-społecznych oraz sposobów ich interpretacji przez społeczeństwo. Efektem tych zmieniających się oczekiwań jest presja społeczna na odpowiednie dostosowanie działalności podmiotów gospodarczych. Brak oczekiwanej reakcji przekłada się na utratę legitymizacji i w rezultacie pogorszenie relacji ze wszystkimi interesariuszami. Utrata legitymizacji może również nastąpić w wyniku niekorzystnych dla organizacji wydarzeń ujawniających brak zgodności działań z oczekiwaniami społecznymi. Ważna jest przy tym percepcja społeczna działalności organizacji, a nie jej faktyczny przebieg.

Istotna rola informacji w tworzeniu społecznego obrazu organizacji otwiera pole do zastosowań teorii legitymizacji. Dotychczasowe badania prowadzone w tym zakresie (więcej: Kozarkiewicz, Łada 2013) pozwoliły na wyjaśnienie wielu zjawisk związanych z ujawnianiem informacji, aplikacją określonych metod rachunkowości czy też ich standaryzacją. Interesujące jest to, że kluczowym obszarem badań, który *de facto* spopularyzował to podejście teoretyczne, są zjawiska dobrowolnego ujawniania informacji o aspektach ekologicznych i społecznych. Teoria ta wskazuje na dążenie do utrzymania legitymizacji jako jedną z głównych przyczyn ujawniania przez przedsiębiorstwa informacji dotyczących działań w zakresie społecznej odpowiedzialności. Interpretuje zatem rozwój tych praktyk przede wszystkim jako odpowiedź na oczekiwania społeczne (zniwelowanie luki legitymizacyjnej), a nie wyłącznie jako bezpośrednie dążenie do poprawy efektywności finansowej.

Za szczególnie ciekawe w kontekście prezentowanej tematyki należy uznać wnioski z badań empirycznych (por.: Patten 1992), wskazujące na nasilenie zakresu ujawnianych informacji w odpowiedzi na rosnące oczekiwania społeczne przy ograniczonych możliwościach lub zamiarach sprostania im. Teoria legitymizacji wskazuje, że jednym ze sposobów niwelowania luki legitymizacyjnej jest manipulowanie przez podmioty informacją w celu stworzenia bardziej pozytywnego niż w rzeczywistości odbioru swojej działalności. Dostarczana odpowiednio dobrana i pozytywnie zabarwiona informacja jest w takich przypadkach rodzajem fasady mającej przykryć rzeczywisty stan. Paradoksalnie więc nasilone dobrowolne ujawnienia informacji z zakresu rachunkowości społecznej odpowiedzialności mogą być przejawem obawy przedsiębiorstw przed negatywną oceną społeczną faktycznie prowadzonej działalności.

Pojęciem, które służy do opisu zaobserwowanego zjawiska dwoistości wykorzystania informacji, jest tzw. rozwarstwienie (Boxenbaum, Jonsson 2008). Określane jest ono niekiedy jako rozwarstwienie symboliczne dla zaakcentowania, zróżnicowania stosowanych symboli, tj. struktur, metod, narzędzi, komunikatów czy zwyczajów dla celów wewnętrznych i wizerunkowych. Do rozwarstwienia dochodzi w sytuacji, gdy naciski społeczne pozostają w sprzeczności z przekonaniami zarządzających na temat tego, co jest efektywne dla organizacji, lub gdy różni interesariusze prezentują sprzeczne oczekiwania. Taka sytuacja sprzyja pojawianiu się rozwiązań, których głównym celem jest poświadczenie gotowości do

poddania się naciskom i utrzymania legitymizacji. Niezależnie od kreowania reputacji organizacja nadal stosuje – pozostające z nimi w sprzeczności – rozwiązania sprzyjające efektywności.

Spolecznie odpowiedzialna rachunkowość

Zaobserwowany problem rozwarstwienia rachunkowości społecznej odpowiedzialności może sugerować, że pojęcie to jest *de facto* odnoszone do dwóch odmiennych w praktyce grup rozwiązań informacyjnych. Pierwsza (fasadowa) skierowana jest na zniwelowanie luki legitymizacyjnej i wykazanie, że podmiot spełnia oczekiwania społeczne stawiane organizacjom odpowiedzialnym. Druga grupa narzędzi jest rozwijana wyłącznie na potrzeby poprawy efektywności, w takim ujęciu, jak jest ona postrzegana w organizacji. Analiza prezentowanych w literaturze przedmiotu założeń koncepcji rachunkowości społecznej odpowiedzialności pozwala zauważyć, że pojęcie to jest bliższe pierwszej grupie rozwiązań informacyjnych. Drugą część systemu rachunkowości łączącego pomiar finansowy i niefinansowy, ale zorientowany proefektywnościowo, autorka proponuje określać mianem społecznie odpowiedzialnej rachunkowości.

Można się zastanawiać, czy nie wystarczające byłoby określić te podsystemy jako finansowa i zarządcza rachunkowość społecznej odpowiedzialności. Zaproponowany podział w dużym stopniu jest zbieżny z tą klasyfikacją, ale nie tożsamy. Rozwarstwienie bowiem może następować w obu sferach rachunkowości. Badania pokazują, że zewnętrzne oddziaływanie instytucjonalne ma wpływ zarówno na zastosowanie określonych standardów sprawozdawczości zewnętrznej, jak i implementację wewnętrznych metod wspomagających zarządzanie³. Część z nich jest wykorzystywana w celu pokazania wiarygodnego obrazu działalności organizacji, a część służy do bardziej lub mniej świadomej manipulacji.

Zgodnie z zaproponowanym podejściem **społecznie odpowiedzialna rachunkowość jest to system pomiaru ekonomicznego skierowany na tworzenie wiarygodnego, wielowymiarowego (finansowego i pozafinansowego) obrazu działalności podmiotu i otoczenia, w którym funkcjonuje, umożliwiającego rzetelną ocenę, zarówno jego efektywności finansowej, jak i oddziaływania na różnych interesariuszy**. W praktyce cechą charakterystyczną tego typu systemów informacyjnych jest ich celowe i świadome wykorzystanie do faktycznej poprawy efektywności organizacji, tj. dla wewnętrznych celów zarządzania, ale i w relacjach z interesariuszami zewnętrznymi. Mogą więc łączyć elementy rachunkowości finansowej i zarządczej, chociaż niewątpliwie w dużej części generują informacje wykorzystywane wewnętrznie.

Wprowadzenie w organizacji społecznie odpowiedzialnej rachunkowości zarządczej jest podyktowane świadomym wyborem określonej ścieżki rozwoju. Ścieżki, na której podmiot zamierza racjonalnie równoważyć różne aspekty swojej działalności ważne dla różnych interesariuszy, w tym te społeczne i ekologiczne.

³ Na funkcje legitymizacyjną zrównoważonej rachunkowości zarządczej zwrócono uwagę m.in. w (Zyznarska-Dworczak 2015).

Celem nowych metod opracowywanych w tym zakresie jest powiązanie pomiaru finansowego oraz pozafinansowego w taki logiczny sposób, który umożliwi spojrzenie na sytuację podmiotu i jego otoczenia z wielu równoważnych, ale powiązanych ze sobą perspektyw. Analizując zakres rachunkowości zarządczej na podstawie metamodelu pomiaru (Łada 2011), zauważa się, iż dążenia te mogą być osiągnięte na różne sposoby. Między innymi służyć temu mogą następujące rozwiązania:

- równoległe stosowanie analiz finansowych i pozafinansowych bez ich bezpośredniego powiązania, ale ze wspólną interpretacją;
- włączenie do analiz danych zewnętrznych odzwierciedlających oddziaływanie podmiotu na wybranych interesariuszy;
- wprowadzenie do metod rachunkowości nowych uniwersalnych kategorii służących do pomiaru celów związanych ze społeczną odpowiedzialnością;
- wykorzystanie w metodach rachunkowości nowych uniwersalnych kategorii służących do łączenia wymiaru finansowego i pozafinansowego;
- zastosowanie w analizach zarządczych warunków ograniczających odpowiadających wymaganiom społecznym, które organizacja chciałaby spełniać;
- zastosowanie nowych zindywidualizowanych obiektów pomiaru pozwalających danej organizacji lepiej zobrazować społeczne aspekty działalności.

Wydaje się, że w warunkach konkretnego podmiotu kompleksowe wprowadzenie koncepcji społecznej odpowiedzialności wymaga zmian w całym systemie rachunkowości zarządczej. Podkreślana wcześniej wielowymiarowość tworzonego obrazu musi znaleźć odzwierciedlenie we wszystkich najpopularniejszych narzędziach, takich jak: budżetowanie operacyjne i kapitałowe, analizy decyzyjne czy sprawozdawczość zarządcza. Tworzony przez nie obraz organizacji służy bowiem szukaniu kompromisu w dążeniu do realizacji spójnych strategicznie, ale rozbieżnych krótkookresowo, celów działalności. Podsumowując rolę społecznie odpowiedzialnej rachunkowości, można stwierdzić, że jej bardzo ogólnym nadrzędnym celem jest ukierunkowanie działalności podmiotu na tworzenie wartości rozumianej abstrakcyjnie jako sprawianie, by ludziom teraz i w przyszłości żyło się lepiej.

Rozwój społecznie odpowiedzialnej rachunkowości, zarówno na poziomie koncepcyjnym, jak i rozwiązań praktycznych, nie oznacza negacji potrzeby zastosowań rachunkowości społecznej odpowiedzialności. Podmioty mają prawo i możliwość wykorzystania informacji do kształtowania reputacji w oczach poszczególnych interesariuszy i w szerszym odbiorze do utrzymania legitymizacji społecznej. Potencjalnie groźna dla utrzymania legitymizacji jest jednak skrajna sytuacja schizofrenii organizacyjnej, przejawiająca się m.in. dużym, ale niedostrzeżanym przez zarządzających, zniekształceniem obrazu sytuacji organizacji i jej oddziaływania na otoczenie. Społecznie odpowiedzialna rachunkowość ma chronić przed taką patologią, umożliwiając zarządzającym zachowanie spójności obrazu sytuacji podmiotu z rzeczywistością gospodarczą.

Podsumowanie

W opracowaniu przedstawiono problematykę powiązania idei społecznej odpowiedzialności biznesu i nowych koncepcji rachunkowości z perspektywy teorii legitymizacji. Przyjęcie tego specyficznego ujęcia pozwoliło na sformułowanie następujących wniosków:

- Koncepcja społecznej odpowiedzialności biznesu jest aktualnie propagowana jako wzorzec działań współczesnych przedsiębiorstw i zyskuje dużą akceptację w środowiskach ekonomicznych i gospodarczych.
- Powoduje to wzrost nacisków społecznych na jej wprowadzenie m.in. poprzez zastosowanie odpowiednich metod rachunkowości.
- Organizacje gospodarcze, dążąc do utrzymania legitymizacji, ulegają tym naciskom, wprowadzając nowe metody, generując i ujawniając nowe zbiory informacji.
- Narastająca presja otoczenia sprawia, że nie wszystkie te działania są zorientowane na faktyczną zmianę działalności podmiotu i zwiększenie poziomu jego społecznej odpowiedzialności, a w systemach informacyjnych dochodzi do tzw. rozwarstwienia.
- Część elementów rachunkowości społecznej odpowiedzialności odgrywa przede wszystkim funkcję fasadową (wizerunkową), która zwiększa swoją rolę w sytuacji zagrożenia utratą legitymizacji.
- Rozwarstwienie oznacza jednak, że część wprowadzanych rozwiązań ma za zadanie faktyczną poprawę działalności podmiotu z perspektywy oddziaływania na środowisko naturalne oraz społeczeństwo.

Przedstawione wyniki rozważań sugerują, że badając, propagując czy wdrażając w obszarze rachunkowości tak powszechnie akceptowane idee, jak społeczna odpowiedzialność biznesu, warto uwzględnić znaczenie legitymizacji – jako czynnika determinującego zachowania organizacji – oraz zjawisko rozwarstwienia – jako pośredni efekt towarzyszących jej oddziaływaniu. Trzeba przy tym zwrócić uwagę, że w praktyce rachunkowość społecznej odpowiedzialności nie musi być tożsama ze społecznie odpowiedzialną rachunkowością. Dotychczasowe badania empiryczne prowadzone na gruncie teorii legitymizacji mogą wskazywać, że niekiedy jest wręcz przeciwnie.

Literatura

1. Boxenbaum E., Jonsson S. (2008), *Isomorphism, Diffusion and Decoupling*, [w:] Greenwood R., Oliver Ch., Suddaby R., Sahlin K. (eds.), *The Sage Handbook of Organizational Institutionalism*, Sage Publishing, London.
2. Dahlsrud A. (2008), *How Corporate Social Responsibility Is Defined: an Analysis of 37 Definitions*, "Corporate Social Responsibility and Environmental Management", Vol. 15(1).
3. Fijałkowska J. (2012), *Społeczna odpowiedzialność wyzwaniem dla rachunkowości*, „Przedsiębiorczość i Zarządzanie”, nr 13(1).
4. Gabrusewicz T. (2010), *Rachunkowość odpowiedzialności społecznej w kształtowaniu zasad nadzoru korporacyjnego*, C.H. Beck, Warszawa.
5. Gabrusewicz T. (2014), *Zrównoważona rachunkowość zarządcza – koncepcje i raportowanie*, „Studia Oeconomica Posnaniensia”, Vol. 2, No. 8(269).

6. ISO26000 Społeczna odpowiedzialność, broszura informacyjna wydana przez Polski Komitet Normalizacji, http://www.pkn.pl/sites/default/files/discovering_iso_26000.pdf (dostęp: 05.01.2016).
7. Kozarkiewicz A., Łada M. (2013), *Teoria legitymizacji w badaniach z zakresu rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 71.
8. McWilliams A., Siegel D. (2001), *Corporate Social Responsibility: A Theory of the Firm Perspective*, „Academy of Management Review”, Vol. 26, No. 1.
9. Patten D.M. (1992), *Intra-Industry Environmental Disclosures in Response to the Alaskan Oil Spill: A Note on Legitimacy Theory*, „Accounting, Organizations and Society”, Vol. 17, No. 5.
10. Pogodzińska-Mizdrak E. (2008), *Ekonomia społeczna a ewolucja rachunkowości odpowiedzialności społecznej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 44.
11. Rubik J. (2015), *Zarządzanie kosztami pracy a wymogi CSR*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 398.
12. Samelak J. (2013), *Zintegrowane sprawozdanie przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań.
13. Sobczyk M. (2013), *Podstawy teoretyczne koncepcji zintegrowanego raportowania*, „Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów SGH”, nr 130.
14. Suchman M.C. (1995), *Managing Legitimacy: Strategy and Institutional Approaches*, „Academy of Management Review”, Vol. 20, No. 3.
15. Wąsowska A., Pawłowski M. (2011), *Metody pomiaru społecznej odpowiedzialności biznesu – przegląd literatury*, „Przegląd Organizacji”, nr 11.
16. Zyznarska-Dworczak B. (2015), *Zrównoważona rachunkowość zarządcza w świetle teorii legitymizacji*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 82.

LEGITIMACY AND SOCIALLY RESPONSIBLE MANAGEMENT ACCOUNTING

Abstract: The study points out the legitimacy theory as a theoretical approach that allows to understand and explain the phenomena associated with the impact of the idea of corporate social responsibility on accounting. The discussion presented is based on the literature review. The conclusions from the studies demonstrate that the phenomenon of decoupling, occurring as an effect of the attempts to narrow the legitimization gap, results in the need for two approaches: management accounting of social responsibility and socially responsible management accounting

Keywords: legitimacy, corporate social responsibility, accounting



DEVELOPMENT OF CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY METRICS BASED ON THE THEORY OF STAKEHOLDERS

Olena Hrebeshkova

Kiiv National Economic University named after Vadim Hetman

Abstract: The article provides an overview of approaches to fixing the achievements of companies in the field of corporate social responsibility, based on international standards. A defining performance indicators are proposed for companies in the field of social responsibility in the interests of key stakeholders. Author formulates the principles of formation of social metrics as a tool for coordination purposes and advances the interests of its major stakeholder groups. The practice of Ukrainian companies in corporate social responsibility are shown. Advantages and disadvantages of statements of Ukrainian companies in the context of the requests of main stakeholders. Perspective directions of development of management accounting and general management in the corporate social responsibility of companies in Ukraine is proposed.

Keywords: corporate social responsibility, stakeholders, business strategy, performance metrics, company, enterprise

DOI: 10.17512/znpcz.2016.3.2.02

Introduction

Economy of XXI Century acquires characteristics that distinguish it radically from the previous order. The modern economy is an informatively saturated system with complex (sometimes-latent) relationships between diverse actors who are guided in their actions by the multi-directional factors and cause unpredictable influence on each other. High (and constantly growing) level of interdependence between the various entities of economic relations – consumers and producers, owners, managers and employees, communities, public institutions and regulatory bodies – hence the need to identify their interests and leverages of influence on activities of coordination companies operation, on synchronization of goals and development objectives of individual companies with the needs of these influential groups, formation of a system of indicators that can provide all interested parties (stakeholders) of relevant and comprehensive information on the impact of its development.

According to a survey conducted by Environics International Ltd. in cooperation with The Prince of Wales Business Leaders Forum and The Conference Board in 2003 (*The Millennium Poll...*, 2016) in XXI century corporate social responsibility is likely to become a new pillar of performance and accountability of successful companies.

The objective necessity to take responsibility for their activities, that the companies face is attributed to the following reasons:

- resource exhaustion entails the need to spread the principles of lean production;
- information transparency of markets, which promotes the importance of intangible (social and environmental) performance of companies that are regulated by the legal norms;
- sources of competitive advantages of the company are not limited only to technical and economic factors (low cost, high technology, high efficiency, etc.) and increasingly conditioned by “soft” skills as well (customer loyalty, reputation, community maintenance, etc.).

Realization of companies’ development tasks with consideration of the challenges of the modern economy requires careful attention to the expectations of all influential groups in society, as reflected in the concept of corporate social responsibility.

The goals and objectives of the study

Research of corporate social responsibility is multidimensional in content, since the definition includes issues of socio-oriented behavior of companies, methods and forms of its implementation, the principles of informing the public about the results achieved by social actions and evaluating their effectiveness. Within our research, we focus on solving the problem of forming the metrics of social responsibility, which involves the following tasks:

- synthesis and critical evaluation of approaches to the evaluation of the results of social activities of companies;
- clarification of the composition and interests of target audiences, which must meet the demands of corporate social responsibility metrics;
- identification of critical indicators of corporate social responsibility in the context of the interests of their major stakeholders;
- identification of the prospects of reporting for companies’ achievements in their social responsibility.

Key provisions of the concept of corporate social responsibility (CSR)

The idea of social responsibility is not new. Various sources attribute its origins to the 1950s. “Maturity” stage in the life cycle of CSR concept begins in 1990s.

Certainty of definition. Corporate social responsibility is a concept whereby organizations consider the interests of society, taking responsibility for the impact of their activities on customers, suppliers, employees, shareholders, local communities and other stakeholders’ public sphere. This commitment goes beyond the requirements established by law and suggests that organizations voluntary resort to additional measures to improve the quality of life of workers and their families and the local community and society.

In a broad interpretation CSR includes (Kurin'ko 2016): corporate social policy in respect of society; corporate governance and corporate ethics; health and occupational safety; policy in the field of environmental protection; human rights (including core labor rights and intercultural dimension); human resource management; interaction with society, development and investment; corporate philanthropy and volunteerism; customer satisfaction and commitment to the principle of fair competition; fighting corruption; transparency and reporting activities, etc.

The ideas of social responsibility are inextricably linked with the concept of *Sustainable Development*, which is manifested through voluntary adoption by companies of supplementary obligations to society for achieving social, economic and environmental fields.

It should be noted that the discussion is about the role of social responsibility in the business environment as such. Proponents of the concept of CSR insist that following the principles of social responsibility exercise along with its intended purpose (providing revenue for the owners) a broader function – to meet the needs of various groups of society. Opponents of the CSR concept see companies strategy “flirting” with the public in their socially-oriented events, which does not affect the effectiveness of key business functions of the company.

Besides already mentioned theory of stakeholders by E. Freeman and the concept of sustainable development, CSR ideas and practices are based on concepts of business ethics, corporate social performance, the social contract and corporate citizenship.

Corporate social responsibility is gradually transformed from an abstract concept into action and takes a pragmatic nature (Shapovalenko 2012).

Principles of CSR. Companies that implement socially responsible behavior usually follow such principles:

- voluntariness of its obligations to the public on the results of the company;
- support of sustainable development through the achievement of economic, social and environmental performance;
- ensure harmonization of interests of all interested parties (stakeholders);
- openness of socially-oriented actions of the company (Kurin'ko 2008);
- systematic social activity that involves coordination of social activity of its overall strategy, regularity and continuity of social activities, socially oriented business model (Tumilevich 2012, p. 30-37);
- effectiveness of social programs.

However, based on the principles of social responsibility laid the idea of information transparency and reporting by companies to their stakeholders.

Stakeholders as target groups for social responsibility

According to the CSR philosophy corporation no longer have to be exclusively the economic institutions. The scope of their interests extends to the interaction with stakeholders, participation in the development of the local community, support state in social issues.

In strategic management the idea of “stakeholders” was developed by Edward R. Freeman, who gave a very broad definition of stakeholder as “a group of individuals that may influence (or be influenced by) the firm” (Freeman 1984). If we interpret stakeholders as “depositors” of certain type of resource, the shareholders (founders) bring to us, “common” (shared) capital, and workers – “human capital”. Consumers voluntarily exchanging goods and services provided by firms for the money, and are the source for the company working capital. Finally, in many areas of business firms existence is virtually impossible without “administrative resource”. However, contributing to business, the stakeholders have the right to expect a return, and not only of economic (or financial) nature.

The whole range of possible targets of companies’ development can be reduced to specific forms of reimbursement for each of the investors: profits and financial stability – for shareholders; income, power and self-realization – for managers; decent wages and job stability – for employees, quality – for consumers, social or other benefits – for local communities. As a result, each group of stakeholders has a “list of expectations” of company performance. The concept of the common good argues, “business should contribute to the common good, because it is a part of society” (Garriga, Mele 2004).

Assumptions of CSR metrics formation

Formation of management reporting on CSR should be based on interpretation of the role of business in society agreed by the company. It is no secret that this issue remains debatable.

On one hand, determining the result of a company is to achieve economic result (long-term profit maximization), resulting in that needs of society are met in the products and services, created jobs, in resources recreation. The most famous proponent of this approach is the economist M. Friedman (Friedman 1970). The main idea of this interpretation of the role of business and, accordingly, the essence of its social responsibility, today is combined within the so-called instrumental approach (Garriga, Mele 2004), the concept of corporate social responsibility, which is considered to be the most common (especially in post-USSR countries).

On the other hand, in today's world of business it is ethical to perform a function that includes meeting the interests of all stakeholders (not just the owners or co-owners), including in areas where the state cannot protect its citizens. Responsibility goes beyond compliance with or restrictions of the laws and requirements expressed in the voluntary adoption by companies of supplementary obligations to society. A. Carroll (Carroll 1991) suggested to interpret CSR as a kind of “pyramid”, which consists of economic, legal, ethical and discretionary (philanthropic) organization’s responsibility to society.

So, based on what approach are we to reflect the results of social-oriented behavior of a company in business management reporting?

First, the company is successful if it generates results in three projections – economic, social and environmental, and is able to report on the results (i.e., track

and measure them), provides reporting on a “Triple Bottom Line”, as formulated by J. Elkington (Elkington 1997).

Second, in the absence of direct methods of performance evaluation of the social and environmental fields, there is a need for selection of non-financial indicators for monitoring and measurement. This raises a number of methodological issues, including: what constitutes the object of evaluation – the costs incurred or foregone benefits? How to measure intangible results of social projects – should one use monetary or non-monetary for approaches? The problem of different dimensions of social responsibility assessments undertaken by the company allows to solve the financial balance approach to non-financial drivers of performance based on the concept of Balanced Scorecard by (Balance Scorecard, BSC) R. Kaplan and D. Norton (Kaplan, Norton 1992).

Third, CSR is a condition for the adequacy of the results of the company interests of its stakeholders. Thus, there is a problem identifying these interests and their coordination, especially in cases where these interests in contradiction.

Measurability of results and indicators of corporate social responsibility by international standards

Due to the need for publication of the results of social-oriented companies and bringing them into comparative look for companies with different business profiles, researchers and practitioners worked out several approaches to reporting on CSR.

The tool to inform shareholders, employees, partners and the public about how and what the company sells rates are laid down in its mission or strategic plan goals of economic stability, social welfare and environmental sustainability is a social report in which the company recorded certain obligations and their fulfillment.

Company can make social report in a free form, or by one of the recognized standards. Recently standardized reporting forms are becoming more common because reports that are free form, though suitable for companies, but cannot ensure the accuracy of data and comparability with similar documents and do not facilitate the assessment and recognition of international organizations. Most major companies have already switched to preparation of annual reports on CSR by any recognized international standards.

In international practice of social reporting companies have 25 different standards, the most widely used International standard of corporate social responsibility (SA 8000, 1997), “Global Compact” (1999), “Global Reporting Initiative” (GRI, 1999), “Standard for Interaction with Stakeholders” (AA1000, 1999) (*Table 1*). They are based on the following general principles:

- availability of integrated development strategy, which includes economic, social and environmental components;
- building a permanent dialogue process with all stakeholder groups;
- take account of their interests and requirements, providing reporting results;

- readiness to consider, evaluate and make public in addition to the main economic indicators, non-economic indicators of the activity (including social and environmental) under the Triple Bottom Line.

Table 1. Characteristics of the most common international CSR standards

Standard (developer)	Key sections (areas of responsibility)	Stakeholders, which reports aim to
Standard for interactions with stakeholders AA1000SES (Institute of Social and Ethical Accountability, United Kingdom, 1999 p.)	Definition of interested parties (stakeholders) Interests of stakeholders (the most important issues of concern to them) Development strategy goals formulation and identification of areas of cooperation Development of a plan and selection methods of interaction Procedures and mechanisms for measuring, monitoring and assessing the quality of interactions with stakeholders	Shareholders, customers, consumers of goods and services, business, civil society, government and trade unions
Guidance on social ISO26000 (International Standardization Organization, 2010 p.)	Organizational management Human rights Labor practices Environment Conscientious business practices Problems with consumers Participation in community and development	Consumers, government, industry, workers, non-governmental organizations (NGOs), organizations that provide services, support or conduct research in the field of social responsibility and others.
An international standard for corporate social responsibility SA8000 (Social Accountability International / Council on Economic Priorities Accreditation Agency, 1997 p.)	Child labor; Forced labor; Health and Safety; Freedom of association and the professional right for negotiations between employers and trade unions on collective bargaining; Discrimination; Disciplinary penalties; Working hours; compensation; Management systems.	Employees, customers, shareholders
Manual for reporting on sustainable development Global Initiative (The Global Reporting Initiative (GRI), 1997)	Consists of 25 variables that encompass economic, social and environmental factors. Those variables are converted into monetary units and summed into a single, dollar-denominated measure	Communities, consumers, shareholders, suppliers, trade unions, staff and other stakeholders (business partners, local authorities, non-profit organization)

Source: Own work

Earlier, the company preferred to make a simple statement in any form or reported by the principles of the Global Compact. Now, many go to the next level and prepare statements by GRI.

Companies, who are beginning to make social statements, face the problem of measurability of performance in social and environmental spheres. The concept of the Triple Bottom Line appropriate indicators do not have a common unit of measure and often cannot be monetized. A possible solution to this methodological problem would calculate TBL through indexes, eliminating the problem of inconsistent units of measure indicators of economic, social and environmental performance and allows you to compare the achievements of different companies. However, the index method does not resolve all the problems of measurability of results of CSR. *Financial Times* together with the *London Stock Exchange* publishes the FTSE4Good index, which provides estimates of efficiency of companies in the field of CSR. In some countries, there are legal requirements for social accounting, auditing and reporting, but clear measurements of the social and environmental effectiveness is difficult. In particular, these remains open for further research, as well as questions of the validity of certain components of the final performance indicators of CSR influence individual stakeholder groups etc.

Therefore, most companies that practice reporting on individual components through social reporting describe the results achieved and implemented measures. The disadvantage of this approach is the low formalization of social metrics, making it difficult for users. Currently, many companies that are audited by external auditors prepare annual reports that cover issues of sustainability and CSR, but reports differ on format, style and method of evaluation (even in the same industry).

Practices of Ukrainian companies in the field of reporting on corporate social responsibility

We must admit that Ukrainian companies gradually aware of the need to establish a dialogue with society, including in the context of detecting requests of major groups of stakeholders and informing them of the efforts of companies to create economic, social and environmental values. This thesis is confirmed by the results of the survey we conducted in 2011-2014 among representatives of Ukrainian companies and organizations of various activity fields (energy sector, mechanical engineering and metallurgy, chemicals and pharmaceuticals, construction, food industry, insurance, banking, sales and communications, travel services) to identify their attitude to forming partnerships with its stakeholders (Grebeshkova 2014).

The vast majority of researched companies finds the most influential business stakeholders (in descending order of importance): owners and their customers, top managers, middle managers management employees and its suppliers. Among these stakeholder groups, only customers and suppliers can be considered “external”. Thus, we can conclude predominant orientation of Ukrainian business to meet the needs of “internal” stakeholders.

Describing the influence of different stakeholder groups, respondents noted that the owners, customers, investors, local authorities and government agencies usually dictate its terms to the enterprise. Based on equality often are built relationships with suppliers (as stated by 50% of respondents), lenders (44%), other business partners (38%) and professional associations (41%) and local communities (47%).

Indicative is also the fact that the principle of information openness in relations with stakeholders hold only 16% of surveyed companies. Interesting were the evidence that the results of partnerships with stakeholders are essential for businesses. These include increase in profitability (which indicated 69% of respondents), the increase in sales (63%), the formation of a positive business reputation (59%), and cost reduction (50%).

The results obtained in the study data suggest that Ukrainian companies are influenced by instrumental approach to CSR and see that the basic social values created as a result of achieving efficiency especially in the economic sphere, while social and environmental results are derived.

Interviewing heads of 19 companies conducted by a group of researchers of motives of CSR in Ukraine (Filosof, Hollinshead, Kurinko 2015), it is possible to argue that the involvement of companies in CSR Ukrainian stimulated by various combinations of the three motives – instrumental, social and ethical (after the typology by Garriga and Mele (2004). Most companies in our sample (13 out of 14) stated and enacted more than one motive. Moreover, although it seems that instrumental motives are more prevalent than societal or ethical, we demonstrated that it is possible that claiming the instrumental motives seems to fit the interviewees' expectation of the modern capitalist firm. 'Ethical' was emerging as the main motive, stated and enacted, for two companies in our sample.

The growing importance of CSR metrics for Ukrainian businesses is confirmed by operation of independent expert organizations such as the Centre "Development of CSR" ("Rozvytok KSV", Ukraine), that unites 38 Ukrainian companies. The center is a member of the Global Compact (2010-2013), national partner of CSR Europe (Brussels) and World Business Council for Sustainable Development (WBCSD, Geneva). For 8 years the Centre "Development of CSR": Ukraine annexed to develop an international standard on social responsibility ISO 26000; annually in Ukraine National Business Case Competition on CSR, an exhibition of social and environmental projects CSR Marketplace, competition for the best non-financial report; prepared textbook "Corporate Social Responsibility: Models and Management Practices"; implemented the initiative "Enterprise 2020: the role of business in society", which aims to summarize the experience in strategic planning and most successful companies in Ukraine and develop a national model of cooperation between business and society, where companies try to take into account social and environmental issues in their business strategies; created the expert-analytical web portal dedicated to the subject of corporate social responsibility and sustainable development and a weekly digest "CSR REVIEW"; developed social responsibility of public companies and municipalities (www.csr-ukraine.org).

There's a stable request in Ukrainian society for volunteering and social responsibility of companies. Most social projects are dedicated to community development areas and the presence of companies; transformation of corporate volunteering in the national program; legal and audit companies focus their social projects to help the Ukrainian ministries carry out their activities based on best international practices; appeared innovative practices of companies in the areas of labor relations, and relations with communities (Saprikinoï 2015).

By combining the efforts of business, higher education and public institutions, social projects implemented in the area of professional orientation of students. A striking example of this initiative is the national business tournament "Company's Strategy", which is initiated and conducted by KINT, LLC and SHEI "Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman" with the support of Coca-Cola, KPMG, NGO "Poruch" and the Ministry of Education and Science of Ukraine. The tournament aims to open the world of economy and entrepreneurship for teenagers, and give them the example of a realistic model of a business via the business simulation "ViAL +"; create practical business competencies of participants and help them in future professional development. Such projects are not only an example of effective cooperation of various stakeholders, but is an example of active social-oriented behavior of commercial, nonprofit and government organizations, based on the principles of partnership and sustainable development.

Conclusions

Corporate social responsibility becomes a modern efficient business philosophy as takes into account the interests and expectations of different stakeholders and the requirements of sustainable development. A company that wants to be successful in the strategic perspective must implement of socially oriented behavior.

Companies' shift to social reporting makes it necessary to address a number of methodological and practical issues, including the most relevant:

- clarify the role of business in today's society and establishing appropriate targets for its development to meet the requirements of sustainable development;
- identification of all stakeholders and their expectations from the company;
- developing CSR metrics based on financial and non-financial indicators;
- implementation of social projects and reformatting of management based on CSR.

For the most promising directions of Ukrainian business CSR expansion policy is to establish effective dialogue with all stakeholders on the principles of partnership and widespread practice of forming social metrics to raise awareness about the social value created by the company. Solving these problems will allow Ukrainian companies to gain competitive advantage and improve their position in international markets.

Literature

1. Carroll A.B. (1991), *The Pyramid of Corporate Social Responsibility: Toward the Moral Management of Organizational Stakeholders*, "Business Horizons", July-August.
2. Elkington J. (1997), *Cannibals with Forks: The Triple Bottom Line of Twenty-First Century Business*, Capstone, Oxford.
3. Filosof J., Hollinshead G., Kurinko R. (2015), *CSR in Ukraine: Cynical Utilitarianism or Aristotelian 'Common Good'?*, "Sustainable Business", <http://csrjournal.com/9360-kso-v-ukraine-cinichnyj-utilitarizm-ili-aristotelevskoe-obshhee-bлаго.html> (accessed: 22.01.2016).
4. Friedman M. (1970), *The Social Responsibility of Business is to Increase its Profits*, "The New York Times Magazine", September 13.
5. Freeman E.R. (1984), *Strategic Management: A Stakeholder Approach*, Pitman, Boston.
6. Garriga E., Mele D. (2004), *Corporate Social Responsibility Theories: Mapping the Territory*, "Journal of Business Ethics", No. 53.
7. Гребешкова О.М. (2014), *Практика партнерських відносин українських підприємств: оцінка стану та характеристика тенденцій*, "Стратегія Економічного Розвитку України", вип. 35.
8. Kaplan R.S., Norton D.P. (1992), *The Balanced Scorecard: Measures That Drive Performance*, "Harvard Business Review", Jan.-Feb.
9. Куринько Р. (2008), *Принципы Корпоративной социальной ответственности, „Устойчивый Бизнес”*, <http://csrjournal.com/1446-principy-korporativnojj-socialnoj-otvetstvennosti.html> (открыт: 26.01.2016)
10. Куринько Р. (2014), *Что такое СОБ? Что такое социальная ответственность бизнеса (ее иногда называют корпоративная ответственность бизнеса) (СОБ)?, „Устойчивый Бизнес”*, <http://csrjournal.com/839-что-такое-sob-что-такое-socialnaja.html> (открыт: 30.01.2016).
11. Саприкіної М. (ред.) (2015), *Практики КСВ в Україні (2015)*, Під Центр »Розвиток КСВ«, Київ.
12. Шаповаленко В.Г. (2012), *Основные принципы корпоративной социальной ответственности*, „Журнал Научных Публикаций Аспирантов и Докторантов”, <http://jurnal.org/articles/2012/ekon64.html> (открыт: 25.01.2016).
13. *The Millennium Poll on Corporate Social Responsibility*, http://www.globescan.com/news_archives/MPExecBrief.pdf (accessed: 29.01.2016).
14. Гумилевич Е.Н. (2012), *Построение системы корпоративной социальной ответственности в компании*, „Российское Предпринимательство”, No. 23(221).
15. www.csr-ukraine.org

Transliteration

1. Carroll A.B. (1991), *The Pyramid of Corporate Social Responsibility: Toward the Moral Management of Organizational Stakeholders*, "Business Horizons", July-August.
2. Elkington J. (1997), *Cannibals with Forks: The Triple Bottom Line of Twenty-First Century Business*, Capstone, Oxford.
3. Filosof J., Hollinshead G., Kurinko R. (2015), *CSR in Ukraine: Cynical Utilitarianism or Aristotelian 'Common Good'?*, "Sustainable Business", <http://csrjournal.com/9360-kso-v-ukraine-cinichnyj-utilitarizm-ili-aristotelevskoe-obshhee-bлаго.html> (accessed: 22.01.2016).
4. Friedman M. (1970), *The Social Responsibility of Business is to Increase its Profits*, "The New York Times Magazine", September 13.
5. Freeman E.R. (1984), *Strategic Management: A Stakeholder Approach*, Pitman, Boston.
6. Garriga E., Mele D. (2004), *Corporate Social Responsibility Theories: Mapping the Territory*, "Journal of Business Ethics", No. 53.

7. Grebeshkova O.M. (2014), *Praktika partners'kih vidnosin ukraïns'kih pidpriemstv: ocinka stanu ta charakteristika tendencij*, "Strategija Ekonomichnogo Rozvitku Ukraïni", vip. 35.
8. Kaplan R.S., Norton D.P. (1992), *The Balanced Scorecard: Measures That Drive Performance*, "Harvard Business Review", Jan.-Feb.
9. Kurin'ko R. (2008), *Principy Korporativnoj social'noj otvetstvennosti*, „Ustojchivij Biznes”, <http://csrjournal.com/1446-principy-korporativnojj-socialnojj-otvetstvennosti.html> (accessed: 26.01.2016).
10. Kurin'ko R. (2014), *Chto takoe SOB? Chto takoe social'naja otvetstvennost' biznesa (ee inogda nazyvajut korporativnaja otvetstvennost' biznesa) (SOB)?*, „Ustojchivij Biznes”, <http://csrjournal.com/839-cto-takoe-sob-cto-takoe-socialnaja.html> (accessed: 30.01.2016).
11. Saprikinoi M. (red.) (2015), *Praktiki KSV v Ukraïni 2015*, Centr »Rozvitok KSV«, Kyiv.
12. Shapovalenko V.G. (2012), *Osnovnye principy korporativnoj social'noj otvetstvennosti: „Zhurnal Nauchnyh Publikacij Aspirantov i Doktorantov”*, <http://jurnal.org/articles/2012/ekon64.html> (accessed: 25.01.2016).
13. *The Millennium Poll on Corporate Social Responsibility*: http://www.globescan.com/news_archives/MPExecBrief.pdf (accessed: 29.01.2016).
14. Tumilevich E.N. (2012), *Postroenie sistemy korporativnoj social'noj otvetstvennosti v kompanii*, „Rossijskoe Predprinimatel'stvo”, No. 23(221).
15. www.csr-ukraine.org

ROZWÓJ WSKAŹNIKÓW SPOŁECZNEJ ODPOWIEDZIALNOŚCI PRZEDSIĘBIORSTW W OPARCIU O TEORIĘ INTERESARIUSZY

Streszczenie: W artykule przedstawiono przegląd podejść do ustalenia osiągnięć firm w zakresie społecznej odpowiedzialności biznesu, w oparciu o międzynarodowe standardy. Definiowanie wskaźników efektywności w zakresie społecznej odpowiedzialności jest proponowane dla firm zgodnie z kluczowymi interesariuszami. Autorka formułuje zasady tworzenia wskaźników społecznych jako narzędzie do celów koordynacji skutków i postępów swoich głównych grup interesariuszy. Przedstawione zostały praktyki firm ukraińskich w stosowaniu społecznej odpowiedzialności biznesu oraz zalety i wady sprawozdań ukraińskich przedsiębiorstw w kontekście żądań głównych interesariuszy. Zaproponowano perspektywiczne kierunki rozwoju rachunkowości zarządczej i zarządzania w społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw na Ukrainie.

Słowa kluczowe: społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstw, interesariusze, strategia biznesowa, wskaźniki efektywności, spółka, przedsiębiorstwo



TERMINOWE REGULOWANIE ZOBOWIĄZAŃ A SPOŁECZNA ODPOWIEDZIALNOŚĆ BIZNESU

Renata Biadacz, Elżbieta Wysocka

Politechnika Częstochowska
Wydział Zarządzania

Streszczenie: W pracy przedstawiono istotę społecznej odpowiedzialności biznesu (CSR). Szczególną uwagę zwrócono również na rolę i miejsce interesariuszy w CSR, wśród których jednymi z najważniejszych są kontrahenci. Opisano relacje z nimi i problemy wynikające z nieterminowego regulowania zobowiązań i należności. W pracy wykorzystano wyniki badań opublikowane w dwóch raportach: BIG InfoMonitor SA oraz *Portfel należności polskich przedsiębiorstw*. Wskazano również na konieczność pogłębienia badań nad tworzeniem dobrych praktyk w obszarze kontaktów z dostawcami i odbiorcami.

Słowa kluczowe: dostawca, społeczna odpowiedzialność biznesu, zobowiązania

DOI: 10.17512/znpcz.2016.3.2.03

Wprowadzenie

Od kilku lat podkreśla się znaczenie zrównoważonego rozwoju i prowadzenia w sposób odpowiedzialny biznesu. Problematyka ta nie jest nowa, bo sięga lat trzydziestych XX wieku (Hys 2014, 2014a, 2014b, 2015, 2015a), ale w ostatnich czasach zaczęła odgrywać kluczową rolę w funkcjonowaniu przedsiębiorstw.

Według G.P. Lantosa istnieją trzy podejścia do społecznej odpowiedzialności biznesu, a mianowicie etyczne, altruistyczne i strategiczne (Lantos 2001, s. 597). CSR strategiczny ma miejsce wówczas, gdy przedsiębiorstwo podejmuje pewną opiekuńczą działalność usługową na rzecz danej społeczności, z którą podejmuje współpracę w ramach realizowanych własnych celów biznesowych. C. Marsden dodaje, że CSR nie jest opcjonalnym dodatkiem ani nie jest aktem filantropii (Marsden 2001). Społecznie odpowiedzialne przedsiębiorstwo jest firmą, która działa rentownie i która bierze pod uwagę zarówno pozytywny, jak i negatywny wpływ na środowisko, społeczeństwo i ekonomię danego środowiska (Hys 2015, s. 116). Działalność przedsiębiorstwa wymaga współpracy z interesariuszami, którzy mają niezwykle znaczenie dla jego funkcjonowania. Charakter relacji, jaka łączy interesariuszy z przedsiębiorstwem, jest wynikiem wzajemnego szacunku, sprawnej komunikacji i konsekwencji działania. Bez nich firma nie mogłaby istnieć. Jednocześnie swoją działalnością przedsiębiorstwo wpływa na funkcjonowanie innych przedsiębiorstw, a tym samym na życie nawet tysięcy ludzi (*Interesariusze firmy – kluczem skutecznej strategii CSR* 2011).

Jedną z grup interesariuszy są dostawcy, którzy rzadko są uwzględniani w tworzeniu dobrych praktyk przez polskie firmy, a komunikacja na ten temat wydaje się zdecydowanie niewystarczająca. Mimo iż coraz więcej firm w Polsce

deklaruje działanie zgodne z zasadami społecznej i środowiskowej odpowiedzialności, niewiele chce i potrafi rozmawiać o tym, jakie relacje tworzy z dostawcami. Jest to, poza kilkoma cennymi wyjątkami, temat prawie przemilczany w raportach społecznej odpowiedzialności. Tymczasem stanowi jeden z najważniejszych i najbardziej newralgicznych obszarów działania przedsiębiorstw.

W pracy opisano nie tylko istotę społecznej odpowiedzialności biznesu, ale zwrócono również uwagę na rolę i miejsce interesariuszy w CSR. Szczególną uwagę poświęcono relacjom z kontrahentami i problemom wynikającym z nieterminowego regulowania zobowiązań i należności. W pracy wykorzystano wyniki badań opublikowane w dwóch raportach: BIG InfoMonitor SA (Raport BIG) oraz *Portfel należności polskich przedsiębiorstw (Portfel należności polskich przedsiębiorstw – październik 2015 r.)*.

Istota społecznej odpowiedzialności biznesu

Społeczna odpowiedzialność biznesu jest odpowiedzią na wyzwania stawiane przez koncepcję zrównoważonego rozwoju wypracowaną w latach osiemdziesiątych przez Światową Komisję do spraw Środowiska i Rozwoju, powołaną przez ONZ w roku 1983, w celu zbadania w skali globalnej, jak działalność człowieka dotknęła środowisko naturalne Ziemi, oraz określenia aspektów ekonomicznych i społecznych tej działalności. Jak już wspomniano, początków społecznej odpowiedzialności doszukiwać się należy w latach trzydziestych XX wieku, bowiem w roku 1932 M. Dodd (Dodd 1932) dowodził, że „celem nowoczesnego przedsiębiorstwa jest nie tylko powiększanie zysku, ale także działanie w interesie społecznym”. Zdaniem A. Szadziewskiej pierwsze ujawnienia na temat społecznych aspektów prowadzenia biznesu pojawiły się pod koniec lat pięćdziesiątych i na początku lat sześćdziesiątych XX wieku. Prezentowany wówczas zakres informacji był jednak niewielki i dotyczył głównie relacji z pracownikami. Jednakże dynamiczny wzrost raportowania społecznej odpowiedzialności zaobserwować można od lat siedemdziesiątych XX wieku (Szadziewska 2014, s. 262-263). Początkowo wpływ na to miało pojawienie się ostrej krytyki społecznej dotyczącej negatywnego wpływu działalności gospodarczej na otoczenie, co spowodowało zmianę podejścia do roli podmiotów w społeczeństwie oraz wzrost zainteresowania koncepcją społecznej odpowiedzialności biznesu (Corporate Social Responsibility – CSR), kryzys gospodarczy w 2007 roku i wzrost niepewności związanej z działalnością wymusiły intensyfikację tych działań. Działalność jednostek gospodarczych przestała być oceniana przez interesariuszy wyłącznie przez pryzmat osiąganego zysku i pomnażania wartości dla akcjonariuszy; coraz większą uwagę zaczęto zwracać na środowiskowe i społeczne aspekty funkcjonowania podmiotów, domagając się informacji z tego zakresu. B. Fiedor uważa, iż „dla postulowanej dzisiaj powszechnie potrzeby przejścia do rozwoju trwałego i zrównoważonego, opartego na wiedzy i inkluzywnego, a więc zmniejszającego zakres nierówności społecznych i wykluczenia społecznego, niezbędne są również zmiany zachodzące na poziomie podmiotów mikroekonomicznych, a więc i przedsiębiorstw” (Fiedor

2016, s. 24). Koncepcja CSR może i powinna być postrzegana jako taka „nowa filozofia” działania prywatnego biznesu, prywatnych przedsiębiorców.

W literaturze przedmiotu można spotkać się z wieloma różnymi ujęciami CSR¹. Zdaniem A. Kameli-Sowińskiej można by zaryzykować stwierdzenie, iż istnieje tyle definicji CSR, ile przedsiębiorstw, które je stosują (Kamela-Sowińska 2009).

Według najczęściej przytaczanej definicji społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstwa określana jest jako takie podejście do przedsiębiorstwa i jego roli w społeczeństwie, w którym zakłada się, że odpowiedzialność jednostki obejmuje nie tylko realizację celów związanych z maksymalizacją zysku, ale również odpowiedzialność wobec interesariuszy przedsiębiorstwa za prowadzenie działalności (Carrol 1999, s. 270).

Boulouta i Pitelis społeczną odpowiedzialność biznesu definiują jako pomysł złożony, a zarazem dynamiczny, nieustannie ewoluujący w kierunku zmieniających się norm oraz oczekiwań społecznych. Jest to niejako efekt interakcji, z jakimi mamy do czynienia w przestrzeni gospodarczej, które zachodzą pomiędzy przedsiębiorstwami a ich ekonomicznym, środowiskowym i społecznym otoczeniem (Boulouta, Pitelis 2013).

Według L.M. Büchnera społeczna odpowiedzialność to rodzaj wartości czy postawy kierownictwa, których zrównoważony biznes jest głównym celem, a prowadzenie firmy przyczynia się do działań obywatelskich w swoim bliższym otoczeniu. Jeśli traktować CSR jako część długoterminowej strategii, może ona przynieść korzyści dla spółki, jej interesariuszy i ogółu społeczeństwa (Büchner 2012, s. 41-55).

Zgodnie z ISO 26000 natomiast „zasadniczą cechą CSR jest gotowość przedsiębiorstw do uwzględniania w swojej działalności kwestii społecznych i środowiskowych oraz gotowość do rozliczania się z wpływem tej działalności na środowisko i społeczeństwo. Wymaga to od przedsiębiorstw etycznego i przejrzystego działania, respektowania zasad zrównoważonego rozwoju, działania zgodnie z przepisami prawa oraz międzynarodowymi normami postępowania. Oznacza to również, że społeczna odpowiedzialność jest uwzględniana we wszystkich działaniach organizacji, praktykowana w jej kontaktach oraz bierze pod uwagę potrzeby i oczekiwania interesariuszy [...]” (Polska Norma PN-ISO 26000, 2012).

Studium literatury przedmiotu pozwala na stwierdzenie, że definicje społecznej odpowiedzialności biznesu akcentują dobrowolny charakter podejmowanych działań, generujących efekty społeczne, ekologiczne i ekonomiczne. Należy podkreślić, iż koncepcja ta wychodzi poza wymogi stawiane przez prawo, a jej celem jest poszukiwanie najkorzystniejszych rozwiązań nie tylko dla organizacji, ale również dla jego otoczenia bliższego i dalszego (interesariuszy). Z perspektywy interesariuszy działalność przedsiębiorstwa nie może być postrzegana wyłącznie w kategoriach tworzenia wartości dla danej organizacji, ale przede wszystkim w kategoriach dzielenia wartości pomiędzy różne grupy interesariuszy. Celem przedsiębiorstw wdrażających koncepcję społecznej odpowiedzialności biznesu (Corporate Social Respon-

¹ Ciekawy przegląd definicji społecznej odpowiedzialności biznesu w zależności od wymiaru znaczeniowego przedstawia: (Galimska 2015, s. 21); zob. też: (Kowalska 2015, s. 414).

sibility – CSR) jest więc nie tylko zysk, ale optymalizacja wartości dla wszystkich interesariuszy. Zdaniem A. Pogodzińskiej-Mizdrak aktualna idea społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw opiera się na tezie, że można połączyć zyskowność z odpowiedzialnością. „[...] Muszą być wówczas zredefiniowane cele jednostek gospodarczych oraz zintensyfikowane procesy poszukiwania zgodności między działaniami stricte ekonomicznymi i finansową premią z działalności gospodarczej a korzyściami z bycia społecznie odpowiedzialnym. W ten sposób można stopniowo zbudować nowy moralny kontrakt między współczesnymi przedsiębiorstwami a społeczeństwem” (Pogodzińska-Mizdrak 2010, s. 176).

A. Kamela-Sowińska podkreśla, że CSR jest szerokim nurtem ideowym, który zawiera w sobie swego rodzaju przykazania wskazujące na powinności, jakie firmy powinny spełniać wobec społeczeństwa. Najważniejszą rolę odgrywa tu etyka biznesu w bardzo szerokim ujęciu. Mianowicie: główna myśl koncepcji społecznej odpowiedzialności biznesu wskazuje na działania zgodne z zasadami etyki, zarówno w stosunku do zatrudnionych, dostawców, klientów, jak i całego społeczeństwa, czyli całego otoczenia przedsiębiorstwa (Kamela-Sowińska 2009).

Zagadnienia CSR dotyczą siedmiu kluczowych obszarów (*Rysunek 1*), wśród których można wyróżnić takie jak (Polska Norma PN-ISO 26000, 2012):

- ład korporacyjny – odpowiedni system procedur i polityk;
- prawa człowieka – wolność wyrażania opinii, zrzeszania się oraz przeciwdziałania wszelkim typom dyskryminacji;
- aspekty pracownicze – kwestie związane z wykonywaniem pracy, jej wynagradzaniem, awansami, jak i polityką rekrutacji i zatrudnienia, także praktyki wpływające na warunki pracy oraz zachowanie równowagi pomiędzy pracą zawodową a życiem rodzinnym;
- środowisko naturalne – wdrażanie odpowiednich norm i standardów, które będą regulować procesy o negatywnych skutkach dla środowiska naturalnego;
- uczciwe praktyki rynkowe – dotyczą relacji przedsiębiorstwa z otoczeniem;
- zagadnienia konsumenckie – obejmują kwestie odpowiedzialnego marketingu, ochrony danych osobowych i prywatności;
- zaangażowanie i rozwój społeczności lokalnej – dotyczy wszelkich relacji przedsiębiorstwa ze społecznościami znajdującymi się w najbliższym otoczeniu (*Odpowiedzialny biznes w Polsce 2011*). Faza opracowania strategii informatyzacji klienta

Interesariusze a CSR

Przy tworzeniu i realizacji działań z zakresu społecznej odpowiedzialności biznesu kluczowe znaczenie odgrywają interesariusze. Pojęcie interesariuszy (stakeholders) jest w literaturze różnie określane. W teorii zarządzania najczęściej definiuje się interesariuszy jako każdą grupę osób lub indywidualne osoby, które wywierają wpływ na osiąganie celów przedsiębiorstwa lub które podlegają oddziaływaniu ze strony przedsiębiorstw osiagających swoje cele (Nita 2009).

Pierwszą osobą, która przedstawiła teorię interesariuszy w aspekcie zarządzania, jest R.E. Freeman, który określił interesariuszy jako grupę jednocześnie od-

działającą na przedsiębiorstwo, jak i grupę, na którą przedsiębiorstwo oddziałuje. Twierdzi on, że interesariusze mogą w znaczący sposób wpływać na realizację przez firmę jej celów, a nawet poprzez współistnienie bądź wzajemne zależności pomiędzy tymi podmiotami interesariusze mogą trwale przyczynić się do sukcesu finansowego podmiotów gospodarczych (*Teoria interesariuszy w świetle...*).



Rysunek 1. Społeczna odpowiedzialność – podejście holistyczne – 7 kluczowych obszarów

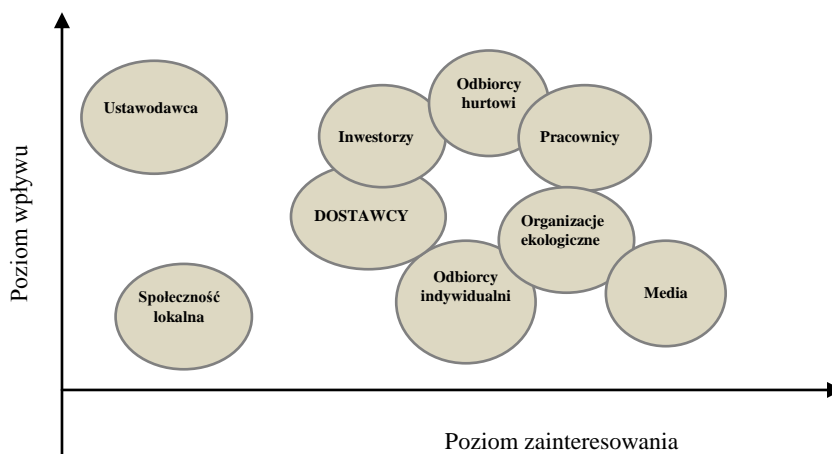
* Liczby oznaczają numery rozdziałów normy ISO 26000.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie normy ISO 26000

Poszerza to znacznie granice odpowiedzialności przedsiębiorstwa, granice, których wytyczenie jest kluczowe przy formułowaniu strategii biznesowych, a tym samym strategii CSR, które powinny być ich integralną częścią. Takie poszerzenie, a jednocześnie wytyczenie granic odpowiedzialności i zakresu wpływów jest niezbędne do prowadzenia działalności w sposób społecznie odpowiedzialny (Kondraciuk 2014). Nieodzownym w tym celu jest poznanie swoich interesariuszy. Najprostsza lista interesariuszy każdego niemal przedsiębiorstwa czy organizacji wygląda następująco: inwestorzy, właściciele, pracownicy, klienci, dostawcy, organizacje pozarządowe, społeczności lokalne, banki, media, rząd. Oczywiście nie każda z tych grup jest dla każdego przedsiębiorcy jednakowo ważna, zależy to od wielkości przedsiębiorstwa, branży, profilu działalności itp. Należy jednak podkreślić, iż strategia społecznej odpowiedzialności powinna uwzględniać wartości dla różnych

grup interesów i szczegółowe cele najważniejszych grup interesariuszy. W praktyce działania społecznie odpowiedzialne powinny opierać się na dokładnym zdefiniowaniu grup, do których są skierowane, ich potrzeb i oczekiwań. Prawidłowa identyfikacja interesariuszy, a także podjęcie z nimi dialogu przyczynia się do skuteczniejszej realizacji celów postawionych w strategii społecznej odpowiedzialności (Grzybek 2013). Najczęściej wykorzystywanym podziałem jest podział ze względu na charakter relacji między grupami interesariuszy a przedsiębiorstwem. Zgodnie z tym kryterium wyróżnia się: interesariuszy substancji, bez których przedsiębiorstwo nie mogłoby istnieć, kontraktowych, dla których podstawą relacji są kontrakty (a więc właśnie klienci, dostawcy, konkurenci i instytucje finansowe), i kontekstowych, którzy stanowią otoczenie instytucjonalne i społeczne (Adamczyk 2009, s. 87).

Przedsiębiorstwa, projektując swoje działania CSR, powinny to czynić w oparciu o teorię interesariuszy. W związku z powyższym najważniejsze jest poznanie oczekiwań poszczególnych grup interesariuszy, które często mogą się niestety wykluczać. Dla akcjonariuszy wartościami są: wysokie dywidendy, stałe podnoszenie wartości firmy i wprowadzanie innowacji. Klienci chcą produktu wysokiej jakości, pozytywnego wizerunku marki oraz podnoszenia dobrobytu społecznego. Dostawcom zależy najbardziej na terminowym regulowaniu zobowiązań i lojalności we współpracy. Społeczności lokalne oczekują tworzenia nowych miejsc pracy i dbałości o środowisko naturalne. W wypadku konfliktu interesów poszczególnych grup interesariuszy firma musi podjąć decyzję najbardziej optymalną, gwarantującą jej dalsze istnienie i długofalowy rozwój (*Interesariusze firmy – kluczem skutecznej strategii CSR* 2011). Prowadzenie biznesu przynoszącego zyski z jednoczesnym uwzględnieniem potrzeb wszystkich interesariuszy jest praktycznie niemożliwe. Dlatego osoby zarządzające firmą, nim przystąpią do projektowania strategii CSR, powinny rozważyć, kim są interesariusze, jakie wymagania stawiają jednostce i czy w ogóle można je spełnić. Od oceny tych wszystkich aspektów zależy to, jaki sposób realizowania strategii CSR wybierze spółka. Odpowiednie zarządzanie relacjami z interesariuszami może bowiem przynieść przedsiębiorstwu wymierne korzyści. W zależności od wielkości firmy, charakteru działalności i zidentyfikowanych interesariuszy, zarządzanie relacjami z nimi może przybrać różne formy, niezależnie jednak od tego, w jaki sposób firma będzie komunikowała się ze swoimi interesariuszami, pierwszym etapem zarządzania relacjami z nimi powinna być ich prawidłowa identyfikacja. Działanie to można przeprowadzić poprzez „zmapowanie” swoich interesariuszy (Grzybek 2013). Jest to proces definiowania kręgu podmiotów, na które wpływa działalność przedsiębiorstwa, oraz podmiotów, które wywierają wpływ na to przedsiębiorstwo. Efektem końcowym tego procesu będzie swego rodzaju mapa przedstawiająca interesariuszy przedsiębiorstwa biorąca pod uwagę ich wpływ na firmę oraz zainteresowanie jej działalnością, ich istotę. Następnie, w celu lepszego zwizualizowania tego podziału, wszystkich interesariuszy umieścić można na wykresie, którego dwie osie odpowiadają dwóm wymienionym wcześniej wartościom. Taki przykładowy wykres, w podstawowej wersji, mógłby wyglądać tak, jak przedstawiono na *Rysunku 2*.



Rysunek 2. Przykładowa mapa interesariuszy

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: (Grzybek 2013)

Rysunek 2 przedstawia bardzo podstawową mapę interesariuszy przedsiębiorstwa. Im bardziej jest ona szczegółowa i dokładna, tym większe daje możliwości do dalszych prac nad komunikacją z interesariuszami. Na jej podstawie będzie można określić, jakiego rodzaju działania powinna podejmować firma w odniesieniu do konkretnych podmiotów, np. monitorowanie, informowanie i pozyskiwanie opinii, dbanie o satysfakcję, zaangażowanie w procesy decyzyjne czy kompleksowe zarządzanie relacjami. Mapa ta może istotnie różnić się w różnych przedsiębiorstwach, w zależności od rodzaju działalności, jej skali, branży itp.

Zidentyfikowanie interesariuszy przedsiębiorstwa to pierwszy krok do zaangażowania się w dialog z nimi. Jeżeli bowiem jednostka gospodarcza chce opracować strategię CSR, być jednostką dążącą do postępowania zgodnego z etyką przy realizowaniu swojej działalności biznesowej, niezbędnym jest poznanie, z kim mamy do czynienia jako biznes, oraz wyznaczenie form komunikacji ze zidentyfikowanymi podmiotami. Tylko wtedy możemy wiedzieć, z kim i na jakich zasadach współpracować. Dialog z interesariuszami jest kluczem do prawidłowego planowania i realizowania działań z zakresu społecznej odpowiedzialności biznesu (Adamczyk 2009).

Aby mieć pewność prawidłowej i efektywnej realizacji procesu dialogu z interesariuszami, skorzystać można z międzynarodowych standardów serii AA1000, które regulują zasady społecznej odpowiedzialności biznesu. Standardy te zostały wypracowane w 1999 roku przez międzynarodową organizację AccountAbility. Uwzględniają one kwestie społeczne i etyczne w zarządzaniu strategicznym organizacji i jej działalności (*Jakie są zasady i struktura dialogu społecznego zgodnego ze standardem AA1000?* 2014). Standardy, pomagające przeprowadzić proces dialogu z interesariuszami, opierają się na trzech głównych zasadach:

- Włączania (inclusivity) – zgodnie z zasadami zrównoważonego rozwoju, interesariusze powinni być włączeni w działania firmy. Przedsiębiorstwo zna swoich interesariuszy, ich potrzeby oraz oczekiwania.

- Istotności (materiality) – mówiącej o konieczności identyfikacji i określenia kwestii istotnych dla firmy i jej interesariuszy.
- Odpowiadania (responsiveness) – według której organizacja powinna odpowiadać na kwestie podnoszone przez swoich interesariuszy (*Jakie są zasady i struktura dialogu społecznego zgodnego ze standardem AA1000?* 2014).

Trzy standardy z tej serii to AA1000 Zasady Odpowiedzialności (APS), AA1000 Zaangażowanie Interesariuszy (AS) i AA1000 Weryfikacja (SES). Pierwszy z nich określa zasady, których przestrzeganie jest niezbędne do zaangażowania interesariuszy oraz jest pomocny przy weryfikacji obecnego zaangażowania. Drugi standard z tej serii zawiera wytyczne odnośnie zaangażowania interesariuszy skierowane do firm, które dopiero rozpoczęły lub planują proces dialogu. Ostatni standard umożliwia weryfikację realizacji wcześniej wspomnianych zasad oraz jakości raportowanych informacji odnośnie działalności organizacji (Pachulska 2011).

Relacje dostawca–odbiorca

Jednym z zagadnień uwzględnionych w ISO 26000 (Polska Norma PN-ISO 26000, 2012) są kwestie związane z uczciwością praktyk rynkowych. Wszystkie działania podejmowane przez firmy uczestniczące w grze rynkowej wpływają na odbiorców ich działań. Z tego względu rynek, jako miejsce spotkania zarówno dostawców, jak i odbiorców towarów bądź usług, wymaga określenia zasad dobrego zachowania. Kultura rynku oraz zwyczaje, które na nim panują, powstają przez lata i kształtowane są przez uczestników rynku i same kształtują charakter ich działań.

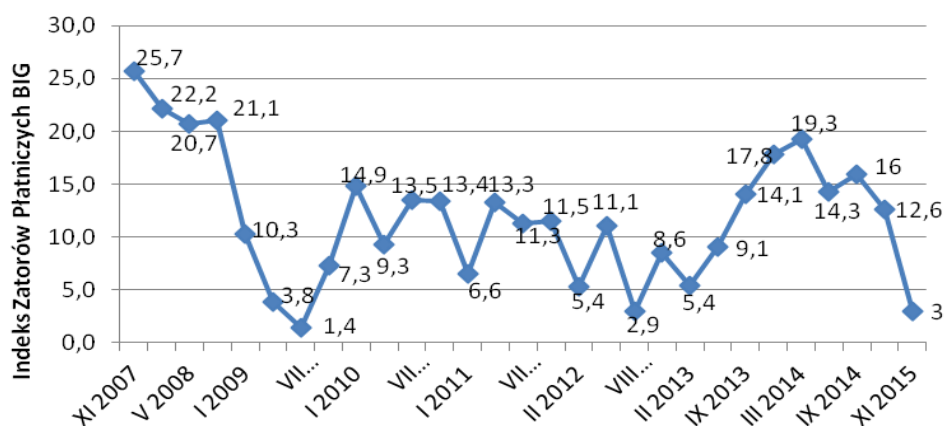
Zarówno rynek, jak i specyfika działalności, branża, w której działa przedsiębiorstwo, kształtuje funkcjonujący w nim, niezależnie od profilu, specyficznie zorganizowany unikatowy system organizacji dostaw. Obejmuje on kontrahentów zapewniających wszelkie produkty i usługi niezbędne firmie do dostarczenia klientom ostatecznego towaru i obejmuje cały cykl życia produktu, łącznie ze sprzedażą, usługami posprzedażowymi i utylizacją. Łańcuch dostaw wymusza relacje przedsiębiorstw z otoczeniem, które przebiegają wielopłaszczyznowo. Istotną płaszczyzną jest płaszczyzna ekonomiczna, na której firmy kształtują relacje z dostawcami. Wpływ na nie mają uczciwe warunki kontraktów, terminowo płacone należności, a także niewykorzystywanie przewagi ekonomicznej do negocjowania nieadekwatnych cen i warunków umów, zapobieganie korupcji. Dostawcami mogą być firmy różnej wielkości i o różnej sile przetargowej – jeżeli obroty dostawcy w handlu z firmą są znaczące, należy brać pod uwagę ryzyko, jakie niesie ze sobą zerwanie z nim kontraktu. Z punktu widzenia zasad odpowiedzialnego biznesu kwestią szczególnie newralgiczną są także terminy płatności faktur – ustanawiając dopuszczalny termin, warto wziąć pod uwagę, czy jest to odstęp czasu, który pozwoli dostawcy sprawnie funkcjonować, szczególnie jeśli jego kondycja finansowa uzależniona jest od zamówień firmy. Niekiedy dostawcami mogą być przedsiębiorstwa z sektora ekonomii społecznej, prowadzone przez mniejszości lub funkcjonujące na terenach wrażliwych ekonomicznie, co również wymaga zapewnienia odpowiednich standardów współpracy (Ćwik (red.) 2011, s. 8-9).

Problem terminowości zapłaty należności w polskich przedsiębiorstwach w kontekście społecznej odpowiedzialności biznesu

Przyczyną powstania pierwotnego zadłużenia mogą być zarówno niezawinione przez pierwszego odbiorcę usługi lub towaru problemy finansowe (np. wynikające z nieprzewidywalnych zdarzeń losowych), jak również działanie zaplanowane i bezprawne. Poszkodowany zleceniobiorca (sprzedawca) do chwili uregulowania należności udziela w rzeczywistości kredytu, przy czym często zdarza się tak, że nie próbuje od tego kredytu naliczać odsetek, bojąc się trwale utracić zleceniodawcę, zwłaszcza jeśli wiąże go z nim trwalszy związek (np. długotrwałe świadczenie usług lub dostawy towarów). Bywa również tak, że zleceniodawca wkalkulowuje ustawowe odsetki od tak rozumianego „kredytu” w koszty swojej działalności.

W celu odpowiedzi na pytanie, z czego mogą wynikać problemy nieterminowego regulowania zobowiązań i należności oraz jak to może wpłynąć na tworzenie dobrych praktyk w obszarze kontaktów z kontrahentami, przeanalizowano wyniki dwóch badań przeprowadzonych przez Konferencję Przedsiębiorstw Finansowych w Polsce i Krajowy Rejestr Długów oraz Biuro Informacji Gospodarczej SA (BIG).

Badanie *Portfel należności polskich przedsiębiorstw* rozpoczęto w pierwszym kwartale 2009 roku. Jest to wspólny projekt Konferencji Przedsiębiorstw Finansowych w Polsce i Krajowego Rejestru Długów Biura Informacji Gospodarczej SA, którego celem jest bieżące monitorowanie portfela należności w polskich przedsiębiorstwach, a także obsługi zobowiązań przez polskie przedsiębiorstwa. Natomiast Raport BIG ukazuje się kwartalnie od listopada 2007 roku. Jego kluczowym elementem jest Indeks Zatorów Płatniczych (wcześniej Wskaźnik Bezpieczeństwa Działalności Gospodarczej BIG), który mierzy poziom bezpieczeństwa w biznesie i pozwala monitorować, w jakim stopniu problemy płatnicze wpływają na funkcjonowanie firm. Jego wartość zmienia się w zależności od ogólnej sytuacji gospodarczej i nastrojów przedsiębiorstw (*Rysunek 3*).



Rysunek 3. Wartość Indeksu Zatorów Płatniczych w latach 2007-2015

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Raportów BIG

Jak widać, wartość Indeksu Zatorów Płatniczych od momentu poprzedniego badania, które miało miejsce w kwietniu 2015 roku, obniżyła się o 9 punktów i obecnie wynosi 3 punkty. Oznacza to, że wbrew widocznemu polepszeniu się koniunktury problem zatorów płatniczych w mikrofirmach pogłębia się. Potwierdza to również opinia 92% ankietowanych firm, że nieterminowe płatności stanowią poważną przeszkodę w prowadzeniu biznesu (w marcu 2014 roku uważało tak 76% ankietowanych). Natomiast optymistycznie wygląda malejąca wartość przeterminowanych należności. W listopadzie 2015 roku według opinii ankietowanych firm tylko 14% przeterminowanych należności, z jakimi zalegają na ich rzecz kontrahenci, przekracza 100 tys. zł, podczas gdy w marcu 2014 roku uważało tak 28% ankietowanych (Raport BIG InfoMonitor).

Do nieregulowania swoich zobowiązań w terminie przyznaje się więcej niż jedna trzecia MŚP. Co robią, gdy zmuszone są wybierać, za co zapłacić w pierwszej kolejności? Na pewno nie sięgają po faktury kontrahentów. Przede wszystkim regulują ZUS, podatki i wynagrodzenia pracowników, dalej leasing, kredyty, dopiero na końcu opłacają zobowiązania wobec firm kooperujących.



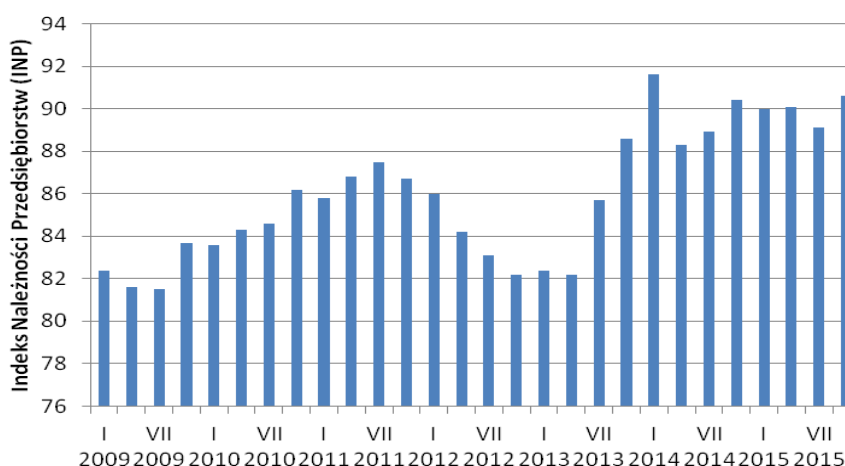
Rysunek 4. Odsetek firm mających problem z nieterminowym regulowaniem zobowiązań przez swoich kontrahentów

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Raportu BIG

Problem zatorów płatniczych dotyka prawie połowy przedsiębiorców w Polsce (48%). Najczęściej występuje on w branży budowlanej i produkcyjnej. Opóźnienia w rozliczaniu płatności są więc zjawiskiem powszechnym i utrudniającym działanie, bo w grupie firm, które zaliczają się do posiadających kłopot z uzyskiwaniem płatności, na czas do kasy wpływa niewiele ponad połowa należności. W pozostałych firmach – bez zatorów płatniczych – w terminie wpłacanych jest średnio ponad 80% należności.

Zdecydowanie bardziej optymistyczne wyniki prezentuje badanie *Portfel należności polskich przedsiębiorstw (Portfel należności polskich przedsiębiorstw – październik 2015 r.)*. W ostatnich opublikowanych w październiku 2015 roku wynikach badań Indeks Należności Przedsiębiorstw (INP) (*Rysunek 5*), odzwierciedlający poziom zatorów płatniczych w Polsce, wzrósł znacząco, osiągając drugi najwyższy wynik w siedmioletniej historii badania. Wskazania INP znajdują się na bardzo wysokim poziomie od początku 2014 roku i wydaje się, że przedsiębiorcy

oczekują utrzymania wysokiej dynamiki wzrostu gospodarczego w nadchodzących miesiącach, a także utrzymania wysokiej moralności płatniczej klientów/kontrahentów.



Rysunek 5. Indeks Należności Przedsiębiorstw (INP)

Źródło: (Portfel należności polskich przedsiębiorstw – październik 2015 r.)

Im wyższa wartość Indeksu Należności Przedsiębiorstw, tym mniejszy poziom zatorów płatniczych w gospodarce. Na tak wysoki poziom INP w III kwartale 2015 roku największy wpływ miało zmniejszenie się odsetka przedsiębiorstw skarżących się na to, że coraz dłużej muszą czekać na pieniądze od klientów oraz skrócenie średniego czasu oczekiwania na zapłatę. Rekordowo niski był też odsetek firm, które z powodu niepłacących klientów nie były w stanie regulować własnych rachunków.

Mimo tak optymistycznych wyników badania podkreślić należy, że najistotniejszą konsekwencją nieterminowego regulowania należności przez odbiorców jest problem z utrzymaniem płynności finansowej w przedsiębiorstwie. Kiedy jej nie ma, firma nie może regulować zaciągniętych już zobowiązań. Dostawca, który nie uzyska zapłaty pierwszy raz, prawdopodobnie zaufa swojemu partnerowi w handlu i zrealizuje kolejne zamówienie. Jeśli natomiast taka sytuacja zacznie się powtarzać, w pierwszej kolejności zamknie odbiorcy limit kredytowy. Wtedy odbiorca będzie musiał dokonywać zakupów za gotówkę, której nie ma. A jeżeli będzie zalegać z płatnościami u większej liczby dostawców, jedynym rozwiązaniem może okazać się zgłoszenie wniosku o upadłość. Pozwoli to dotychczasowym wierzycielom na odzyskanie chociaż części należnych im kwot. W przypadku gdy odbiorca ustanowił zabezpieczenie należności na swoim majątku, może go utracić.

Problemy wynikające ze wstrzymania dostaw do większych przedsiębiorstw, mających pewną pozycję na rynku, można rozwiązać poprzez znalezienie innego dostawcy. Prawdopodobne jest również to, że wierzyciele nie zgłoszą wniosku o upadłość odbiorcy, licząc, iż ten wkrótce swój dług spłaci. Poza tym na bardzo konkurencyjnym rynku zawsze znajdują się nowi dostawcy zainteresowani współpracą z przedsiębiorstwem, mimo wiedzy, że nie jest rzetelnym płatnikiem i ma zobowiązania u innych.

Najczęściej w kontekście braku terminowego regulowania zobowiązań mówi się o dostawcach. Warto jednak przyrzeć się, jak ten proces wpływa na relacje z odbiorcami firmy mającej problemy z płynnością, jeżeli nie otrzyma ona na czas dostaw od nowych partnerów, nie zrealizuje zamówień wobec swoich odbiorców, a nawet utraci szanse poszerzenia rynku. Ponadto czasem surowce otrzymane od nowych dostawców są złej jakości, wówczas odbiorcy takiej firmy nie są zadowoleni ze współpracy i szukają innych dostawców. To z kolei prowadzi do zmniejszenia przychodów i jest pierwszym krokiem prowadzącym do zamknięcia firmy. Deloof (2003, s. 573-587) twierdzi, że kredyt handlowy jest tanim źródłem finansowania dla klientów, a z drugiej strony pieniądze dostawcy są zamrożone w kapitale obrotowym. Podkreśla on również, że chociaż opóźnienie płatności dla dostawców może być tanim i elastycznym źródłem finansowania dla odbiorców, to jednak opóźnienia w płatnościach faktur mogą okazać się bardzo kosztowne. Dlatego skuteczne zarządzanie tymi składnikami jest niezbędne.

Podsumowanie

Spółeczna odpowiedzialność biznesu przejawia się w siedmiu obszarach wymienionych w normie ISO 26000. Jednym z obszarów są uczciwe praktyki, które muszą obowiązywać również w sferze ekonomicznej, a w szczególności w kontaktach z interesariuszami zewnętrznymi. Jednymi z najważniejszych są dostawcy, którzy rzadko są uwzględniani w tworzeniu dobrych praktyk przez polskie firmy. Niestety niewiele z przedsiębiorstw deklarujących działanie zgodne z zasadami społecznymi i środowiskowymi świadomie tworzy swoje relacje z dostawcami. Jest to temat prawie pomijany w raportach społecznej odpowiedzialności. Tymczasem to jeden z najważniejszych i najbardziej newralgicznych obszarów działania przedsiębiorstw. Opracowanie i komunikowanie kryteriów współpracy z dostawcami (ustalenie adekwatnych wymogów ekonomicznych, społecznych, środowiskowych) w formie odpowiednich dokumentów, kodeksów, kryteriów przetargowych jest niezbędne do realizacji założeń CSR.

Skala występujących w polskiej gospodarce problemów z terminowym regulowaniem zobowiązań wyrażona czy to Indeksem Należności Przedsiębiorstw, czy Indeksem Zatorów Płatniczych świadczy o tym, że dobre praktyki w obszarze kontaktów z dostawcami i odbiorcami pozostawiają wiele do życzenia. Ma to ogromny wpływ na sytuację finansową wielu, szczególnie mniejszych firm. Należałoby przebadać, jak przedsiębiorstwa, które deklarują realizację założeń CSR, radzą sobie z budowaniem relacji z dostawcami i odbiorcami.

Literatura

1. Adamczyk J. (2009), *Spółeczna odpowiedzialność przedsiębiorstw*, PWE, Warszawa.
2. Boulouta I., Pitelis C.N. (2013), *Who Needs CSR? The Impact of Corporate Social Responsibility on National Competitiveness*, "Journal of Business Ethics", Vol. 119, Issue 3, https://www.researchgate.net/publication/256053168_Who_Needs_CSR_The_Impact_of_Corporate_Social_Responsibility_on_National_Competitiveness (dostęp: 12.04.2016).

3. Büchner L.M. (2012), *Corporate Social Responsibility and Sustainability from a Global, European and Corporate Perspective. Corporate Social Responsibility and Sustainable Governance*, "Eurolimes", Vol. 13.
4. Carroll A.B. (1999), *Corporate Social Responsibility: Evolution of a Definitional Construct*, „Business and Society”, Vol. 38, No. 3.
5. Ćwik N. (red.) (2011), *Wspólna odpowiedzialność. Rola dostaw i zakupów*, Forum Odpowiedzialnego Biznesu, http://odpowiedzialnybiznes.pl/wp-content/uploads/2014/01/Wspolna-odpowiedzialnosc_rola_dostaw_i_zakupow.pdf (dostęp: 14.04.2016).
6. Deloof M. (2003), *Does Working Capital Management Affect Profitability of Belgian Firms?*, "Journal of Business Finance & Accounting", Vol. 30, No. 3/4.
7. Dodd M. (1932), *For Whom are Corporate Managers Trustees?*, "Harvard Law Review", Vol. 45, <http://www.caseplace.org/d.asp?d=1429> (dostęp: 21.03.2016).
8. Fiedor B. (2016), *Implementacja koncepcji CSR jako przesłanka trwałości firmy i jej sukcesu rynkowego*, „Przegląd Organizacji”, nr 1.
9. Galimska A. (2015), *Sprawozdawczość społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw wydobywających gaz łupkowy w Polsce i w Stanach Zjednoczonych*, „Studia Oeconomica Polnaniensia”, Vol. 3, No. 1.
10. Grzybek M. (2013), *Zarządzanie relacjami z interesariuszami jako jeden z elementów społecznej odpowiedzialności biznesu*, <http://odpowiedzialnybiznes.pl/artykuly/zarzadzanie-relacjami-z-interesariuszami-jako-jeden-z-elementow-spoecznej-odpowiedzialnoscibiznesu/> (dostęp: 22.03.2016).
11. Hys K. (2014), *Ewolucja poglądu społecznej odpowiedzialności biznesu – okres sensoryczno-motoryczny*, „Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw”, nr 10.
12. Hys K. (2014a), *Ewolucja poglądu społecznej odpowiedzialności biznesu – okres wyobrażeń przedoperacyjnych*, „Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw”, nr 11.
13. Hys K. (2014b), *Ewolucja poglądu społecznej odpowiedzialności biznesu – okres operacji konkretnych*, „Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw”, nr 12.
14. Hys K. (2015), *Ewolucja poglądu społecznej odpowiedzialności biznesu – okres operacji formalnych oraz późne stadium formalne*, „Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw”, nr 1.
15. Hys K. (2015a), *Ewolucja poglądu społecznej odpowiedzialności biznesu – stadium przed-dialektyczne*, „Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw” nr 2.
16. *Interesariusze firmy – kluczem skutecznej strategii CSR* (2011), <http://csr.pl/article/53/> (dostęp: 20.03.2016).
17. *Jakie są zasady i struktura dialogu społecznego zgodnego ze standardem AA1000?* (2014), http://www.elementarzbiznesu.pl/index.php?option=com_content&view=article&id=409:jak-ie-sa-zasady-i-struktura-dialogu-spoecznego-zgodnego-ze-standardem-aa1000-2&catid=11&Itemid=247&lang=p (dostęp: 20.04.2016).
18. Kamela-Sowińska A. (2009), *Sprawozdawczość społeczna. Czy to jeszcze rachunkowość?*, [w:] *Problemy współczesnej rachunkowości*, praca zbiorowa pod red. pracowników Katedry Rachunkowości SGH, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
19. Kondraciuk J. (2014), *Czas na interesariuszy – poznaj ich, komunikuj się z nimi*, <http://info.mergeto.pl/2014/06/czas-na-interesariuszy-poznaj-ich-komunikuj-sie-z-nimi/> (dostęp: 20.04.2016).
20. Kowalska S. (2015), *Argumenty za i przeciw społecznej odpowiedzialności biznesu*, „Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Humanitas. Zarządzanie”, z. 1.
21. Lantos G.P. (2001), *The Boundaries of Strategic Corporate Social Responsibility*, "Journal of Consumer Marketing", Vol. 18, No. 2.
22. Makuch Ł. (2011), *Normy i standardy społecznej odpowiedzialności biznesu (CSR). Przewodnik po kluczowych standardach społecznej odpowiedzialności biznesu oraz relacjach i współzależnościach pomiędzy nimi zachodzących*, https://obszarcsr.files.wordpress.com/2011/04/standardy_csr.pdf (dostęp: 20.04.2016).

23. Marsden C. (2001), *The Role of Public Authorities in Corporate Social Responsibility*, <http://www.alter.be/socialresponsibility/people/marchri/en/displayPerson> (dostęp: 23.07.2014).
24. *Materiały dla uczestników spotkania informacyjnego na temat społecznej odpowiedzialności biznesu organizowanego w ramach projektu „Zwiększenie konkurencyjności regionów poprzez społeczną odpowiedzialność biznesu (CSR)”*, Swiss Contribution, PARP, <https://csr.parp.gov.pl/files/74/455/14300.doc> (dostęp: 20.04.2016).
25. Nita B. (2009), *Rola rachunkowości zarządczej we wspomaganiu zarządzania dokonaniem przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
26. *Odpowiedzialny biznes w Polsce 2011. Dobre praktyki*, Forum Odpowiedzialnego Biznesu, <http://odpowiedzialnybiznes.pl/public/files/Raport2011.pdf> (dostęp: 09.04.2012).
27. Pachulska M. (2011), *Dialog z interesariuszami*, Forum Odpowiedzialnego Biznesu, http://odpowiedzialnybiznes.pl/public/files/dialog_z_interesariuszami.pdf (dostęp: 20.04.2016).
28. Pogodzińska-Mizdrak E. (2010), *Koncepcje społecznie odpowiedzialnego gospodarowania i inwestowania szansą rozwoju rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 56(112).
29. Polska Norma PN-ISO 26000 (2012), *Wytyczne dotyczące społecznej odpowiedzialności* opracowana w KT 305 ds. społecznej odpowiedzialności i opublikowana 5 listopada 2012 r. przez Polski Komitet Normalizacyjny.
30. *Portfel należności polskich przedsiębiorstw – październik 2015 r.*, Krajowy Rejestr Długów i Konferencja Przedsiębiorstw Finansowych w Polsce, <https://www2.krd.pl/Centrum-prasowe/Raporty-KRD.aspx> (dostęp: 12.02.2016).
31. Raport BIG InfoMonitor SA, [www.big.pl/Raport BIG](http://www.big.pl/Raport%20BIG) (dostęp: 12.02.2016).
32. Rubik J. (2015), *Zarządzanie kosztami a wymogi CSR*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 398.
33. *Standardy AA1000. Narzędzie społecznej odpowiedzialności organizacji. Przewodnik dla biznesu*, CSRinfo, Warszawa 2011, <http://www.accountability.org/images/content/4/6/469.pdf> (dostęp: 15.03.2016).
34. Szadzińska A. (2014), *Prezentowanie informacji na temat społecznej odpowiedzialności w sprawozdawczości zewnętrznej przedsiębiorstw*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 329.
35. *Teoria interesariuszy w świetle Społecznej Odpowiedzialności Biznesu*, <http://ekosalus.pl/pracodawcy/tresc/18/17.html> (dostęp: 15.03.2016).

TIMELY PAYMENT OF LIABILITIES AND CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY

Abstract: The paper presents the essence of corporate social responsibility (CSR). Special attention was paid also to the role and place of stakeholders in the CSR, among whom suppliers are the most important. Relationship with them and the problems resulting from untimely payment of liabilities are described. In the study the results of research published in two Reports: BIG InfoMonitor SA and the Portfolio of Polish Companies Receivables were used. It was also pointed to the need to deepen research the creation of good practices in the area of relations with suppliers and recipients.

It was also pointed to the necessity of deepening research on the creation of good practices in the area of relations with suppliers and recipients.

Keywords: corporate social responsibility, liability, supplier



RAPORTOWANIE CSR W OBSZARZE KAPITAŁU LUDZKIEGO

Jolanta Rubik

Politechnika Częstochowska
Wydział Zarządzania

Streszczenie: Pracownicy są istotną grupą interesariuszy przedsiębiorstwa, wymieniana przez każdą jednostkę, która tworzy raporty społeczne w kontekście działań podejmowanych w obszarze społecznej odpowiedzialności biznesu. Raporty CSR są jednocześnie nierozłączną częścią sprawozdania zintegrowanego, zawierającego dane finansowe i niefinansowe. W artykule dokonano analizy porównawczej wybranych firm w branży handlowej i finansowej, dotyczącej wspierania, współpracy i informowania o aktywności w obszarze CSR odnoszącym się do pracowników. Celem było wykazanie poziomu świadomości przedsiębiorstw co do istotności kapitału ludzkiego w tworzeniu wartości przedsiębiorstwa, poprzez wzmocnienie więzi, lojalności i zaangażowania pracowników. W artykule wykorzystano raporty społeczne analizowanych spółek oraz literaturę przedmiotu. Posłużono się metodą analizy źródeł, analizą opisową oraz metodą dedukcji.

Słowa kluczowe: raport CSR, sprawozdanie zintegrowane, kapitał ludzki, zarządzanie kosztami pracowniczymi

DOI: 10.17512/znpcz.2016.3.2.04

Raport społecznej odpowiedzialności – konieczność czy obowiązek?

Nie wynika ono, na chwilę obecną, z prawnego obowiązku, ale z przekonania przedsiębiorstw o jego konieczności, z punktu widzenia wizerunku firmy (Kowalska 2014, s. 211-221), pozostania konkurencyjnym na rynku, jak również w kontekście redukcji kosztów oraz nowych możliwości biznesowych (Kaputa 2013, s. 113-127). Raporty niefinansowe dotyczą głównie trzech obszarów: ochrony środowiska, spraw społecznych oraz ładu korporacyjnego i są, w połączeniu ze sprawozdaniami finansowymi, niezbędnym elementem sprawozdań zintegrowanych.

Dane niefinansowe są być może nawet ważniejsze od danych finansowych, które z definicji i z konieczności dotyczą historii. Można z nich wyczytać, jak wyglądała spółka kilka czy kilkanaście miesięcy wcześniej, ale na pewno nie można na tej podstawie prognozować przyszłości. Dane o charakterze niefinansowym dostarczają informacji na temat przeszłości przedsiębiorstwa.

Obszary nieprawidłowości wykazane w raporcie niefinansowym często wyprzedzają informacje o kłopotach finansowych. Spółka rzetelnie raportująca zdarzenia niefinansowe jest więc bardziej atrakcyjna dla inwestorów. Ryzyko związane z kupnem akcji takiej firmy jest dużo niższe niż w przypadku podmiotów skupiających się wyłącznie na raportowaniu danych finansowych. Z obserwacji rynku

polskiego nie można wysnuć tezy, że te spółki, które lepiej raportują dane niefinansowe, dają wyższą stopę zwrotu dla akcjonariuszy, ale można już udowodnić tezę, że przy tej samej stopie zwrotu oferują niższe ryzyko, a więc z punktu widzenia inwestora są dużo bardziej atrakcyjnym papierem¹.

Od roku obrotowego 2017, zgodnie z zatwierdzoną we wrześniu 2015 roku przez Radę Unii Europejskiej dyrektywą o rachunkowości, największe spółki, tzw. jednostki zainteresowania publicznego², zatrudniające powyżej 500 osób oraz o sumie bilansowej wyższej niż 20 mln EUR albo rocznych obrotach netto wyższych niż 40 mln EUR, mają obowiązek wykazania w sprawozdaniu z działalności istotnych informacji, dotyczących kwestii środowiskowych, społecznych i pracowniczych, poszanowania praw człowieka oraz przeciwdziałania korupcji i łapownictwu, wraz z opisem polityki prowadzonej w danym zakresie, jej rezultatów oraz ryzyk i zarządzania ryzykami w kwestiach niefinansowych. Komisja Europejska nie proponuje ujednolicenia tych raportów, wskazując, iż spółki będą mogły stosować standardy krajowe, europejskie lub międzynarodowe (takie jak UN Global Compact, ISO 26000, standardy GRI).

Spółki mogą zrezygnować z podawania tych informacji w sprawozdaniu z działalności, jeśli sporządzają odrębny raport o społecznej odpowiedzialności biznesu, który będzie załączony do sprawozdania z działalności. Jeżeli dana jednostka nie prowadzi polityki w danym obszarze, będzie zobligowana podać tego przyczynę (podejście „stosuj lub wyjaśnij”, ang. comply or explain).

Dyrektywa 2014/95/UE zmieniająca dyrektywę 2013/34/UE w odniesieniu do ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże spółki oraz grupy została opublikowana w Dzienniku Urzędowym UE w dniu 15 listopada 2014 r. Kraje członkowskie mają czas na jej implementację do 6 grudnia 2016 r., a pierwszym rokiem obowiązkowego raportowania będzie rok 2017, a więc wszelkie procedury muszą zostać przez jednostki przygotowane już w roku 2016.

Nowa dyrektywa wprowadza więc zmiany powodujące:

- I. rozszerzenie zakresu informacji niefinansowych, jak również
- II. wprowadzenie nowych ujawnień w zakresie polityki różnorodności.

Punkt II będzie obowiązywał duże spółki giełdowe, spełniające dwa z trzech poniższych kryteriów:

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

Obowiązek ujawnienia – w oświadczeniu o stosowaniu zasad ładu korporacyjnego (które jest elementem sprawozdania z działalności) – dotyczy informacji na temat stosowanej przez spółkę polityki różnorodności, składu jej organów admini-

¹ Z wypowiedzi prezesa zarządu Stowarzyszenia Emitentów Giełdowych – dra Mirosława Kachniewskiego (<http://nf.pl/manager/od-1-stycznia-2017-roku-obowiazek-raportowania-niefinansowego-dla-duzych-spolek-gieldowych,,53572,156>).

² Jednostki interesu publicznego to jednostki podlegające prawu państwa członkowskiego, których papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu na regulowanym rynku któregośkolwiek z państw członkowskich w rozumieniu art. 1 ust. 13 dyrektywy Rady 93/92/EWG.

stracyjnych, zarządzających i nadzorczych (odnośnie aspektów takich jak na przykład: wiek, płeć, pochodzenie geograficzne, wykształcenie i doświadczenie zawodowe), celów tej polityki, sposobu jej realizacji oraz rezultatów w danym okresie sprawozdawczym (*Dyrektywa ws. ujawniania informacji niefinansowych 2014*).

Pracownicy – istotna grupa interesariuszy w raportach społecznych wybranych spółek

O wartości przedsiębiorstwa często decyduje wartość jego pracowników. Doświadczenie, wiedza, lojalność czy rzetelność pracowników nie są wielkościami mierzalnymi i porównywalnymi. Jedyną wymierną wielkością, związaną z zasobami ludzkimi, są koszty pracy, stanowiące często duży odsetek kosztów całkowitych przedsiębiorstwa. W ujęciu strategicznym jednak celem przedsiębiorstwa jest budowanie jego wartości dla wszystkich interesariuszy z posiadanych zasobów materialnych i niematerialnych. Pracownicy są z jednej strony interesariuszami przedsiębiorstwa, czerpiącymi korzyści z budowania wartości przedsiębiorstwa w postaci wynagrodzeń, premii, dodatków, świadczeń pozapłacowych itp., z drugiej stanowią zasób jednostki, niezbędny do wygenerowania tej wartości (Rubik 2015, s. 412).

Stąd obszar społeczny zawężony do kapitału ludzkiego, czyli pracowników, stał się podstawą niniejszego opracowania. Do porównania wybrane zostały po trzy raporty społecznej odpowiedzialności biznesu z branży: handel oraz finanse, uznane za najlepsze w edycji 2015 konkursu organizowanego przez Forum Odpowiedzialnego Biznesu, Deloitte oraz SGS (dawniej CSR Consulting)³. Z branży handlowej są to: Castorama Polska, Rossmann i Tesco Polska; z branży finanse: Bank Zachodni WBK, ING Bank Śląski SA, Bank Millennium. Banki wybrane do analizy wchodzą jednocześnie w skład Respect Index⁴. W *Tabeli 1* zostały zaprezentowane grupy interesariuszy – w kolejności, w jakiej wymieniały je analizowane firmy – jak również priorytety firm, czasem zamiennie w raportach ujmowane jako: fundamenty odpowiedzialności, istotne tematy, strategia, aspiracje czy wartości. Grupy interesariuszy są zróżnicowane, w zależności od branży, jednak wszędzie na czołowym miejscu widać pracowników. Świadomość firm na temat znaczenia kapitału ludzkiego i korzyści wiążących się z zadowoleniem i lojalnością pracowników jest w raportach widoczna, zarówno w zakresie strategii i priorytetów firmy, jak i w przełożeniu na szereg konkretnych działań.

³ Głównym celem konkursu jest zwrócenie uwagi na znaczenie raportowania pozafinansowego i wskazanie dobrych praktyk w tym zakresie. Dzięki tej inicjatywie wyróżniane są przedsiębiorstwa, które nie tylko prowadzą działalność, biorąc pod uwagę interes społeczeństwa i środowiska, ale także potrafią w sposób jasny, przejrzysty i wiarygodny zaprezentować swoje dokonania w publikowanych raportach. Konkurs przyczynia się do transparentności działań organizacji i podejmowania dialogu z interesariuszami (<http://raportyspoleczne.pl/informacje-o-konkursie/>).

⁴ Według składu RI na grudzień 2015; RI (Respect Index) – indeks spółek odpowiedzialnych społecznie – 23 spółki giełdowe.

Tabela 1. Analiza raportów CSR pod kątem grup interesariuszy i priorytetów dla firm

Przedsiębiorstwo	Grupy interesariuszy	Priorytety dla firmy
CASTORAMA POLSKA	<ul style="list-style-type: none"> - współpracownicy, - klienci, - grupa kingfisher (dialog z akcjonariuszami), - dostawcy towarów, - władze lokalne, - konkurencja, - społeczności lokalne. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. pracownicy: warunki zatrudnienia, warunki rozwoju zawodowego, w tym zarządzanie różnorodnością, bezpieczeństwo w miejscu pracy, badanie poziomu zaangażowania i budowanie zaangażowania, 2. środowisko, 3. dostawcy, 4. drewno, 5. energia, 6. innowacje, 7. społeczności lokalne, 8. zarządzanie.
ROSSMANN	<ul style="list-style-type: none"> - pracownicy, - klienci, - dostawcy, - wynajmujący, - organizacje pozarządowe, - społeczności lokalne, - władze lokalne, - media. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. miejsce pracy: warunki zatrudnienia (przestrzeganie przepisów prawa pracy, przejrzyste warunki pracy, bezpieczeństwo, program benefitów, programy stażowe), 2. rynek, 3. społeczeństwo, 4. środowisko.
TESCO POLSKA	<ul style="list-style-type: none"> - pracownicy, - związki zawodowe, - lokalne społeczności, - środowisko naturalne, - dostawcy, - klienci, - organizacje konsumenckie, branżowe i pracodawców, - NGOs, - konkurencja, - najemcy, - Tesco PLC, - władze lokalne, - media. 	<p>Fundamenty odpowiedzialności:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Handlujemy odpowiedzialnie. 2. Minimalizujemy nasz wpływ na środowisko. 3. Jesteśmy atrakcyjnym pracodawcą. 4. Wspieramy lokalne społeczności.
BANK ZACHODNI WBK	<ul style="list-style-type: none"> - udziałowcy, - małe i średnie przedsiębiorstwa, - regulator, instytucje nadzorujące, - społeczności, władze lokalne, instytucje pozarządowe, - klienci indywidualni, - klienci korporacyjni, - pracownicy, studenci i absolwenci, uczelnie, - dostawcy i partnerzy biznesowi, - media, konkurencja, organizacje branżowe. 	<p>Istotne tematy:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. bezpośredni i pośredni wpływ banku na gospodarkę, 2. wyniki badań satysfakcji klienta, 3. odpowiedzialna sprzedaż, 4. zwiększanie dostępności produktów dla grup defaworyzowanych, 5. bankowość mobilna i internetowa, 6. bezpieczeństwo danych klienta, 7. zarządzanie etyką w organizacji, ład korporacyjny, 8. nadzór, przeciwdziałanie korupcji, 9. system zarządzania ryzykami środowiskowymi i społecznymi w odniesieniu do inwestycji, klientów, produktów, 10. rozwój kadry menedżerskiej, 11. edukacja i szkolenia pracowników / równość szans / działania na rzecz wspierania rozwoju zawodowego pracowników,

		<p>12. kultura organizacyjna i budowanie odpowiedzialnych postaw pracowników, 13. zmiany w zakresie struktury organizacyjnej banku, 14. wyniki finansowe, 15. satysfakcja i badanie opinii pracowników, dialog z pracownikami, 16. inicjatywy banku na rzecz studentów, 17. zielone miejsce pracy (zmniejszanie wpływu infrastruktury banku na środowisko), 18. wpływ banku na społeczeństwo, Santander Universidades, działalność fundacji BZ WBK, działalność sponsoringowa, udział w życiu publicznym, obecność banku w wydarzeniach kulturalnych, zarządzanie różnorodnością, 19. edukacja finansowa, 20. system motywacji, ocen oraz wynagrodzeń.</p>
ING BANK ŚLĄSKI SA	<ul style="list-style-type: none"> - klienci, - dostawcy, - pracownicy, - społeczności lokalne, - analitycy i inwestorzy. 	<p>Strategia: - prosta i zrozumiała bankowość, - dostępność zawsze i wszędzie, - wspieranie i inspirowanie, - ciągłe doskonalenie; aspiracje: 1. Rynek: jesteśmy nowoczesnym bankiem obecnym we wszystkich segmentach rynku. klient jest zawsze w centrum uwagi. 2. Miejsce pracy: tworzymy warunki, dzięki którym pracują u nas zmotywowani i zadowoleni ludzie. 3. Spółeczeństwo: dbamy o społeczeństwo, w którym funkcjonujemy; angażujemy się w inicjatywy społeczne poprzez nasze fundacje i wolontariat. 4. Środowisko: podnosimy wrażliwość ekologiczną naszych pracowników i zarządzamy naszym wpływem na środowisko.</p>
BANK MILLENNIUM	<ul style="list-style-type: none"> - klienci, - pracownicy, - inwestorzy, - partnerzy biznesowi, - otoczenie społeczne, - regulatorzy i nadzór rynku, - środowisko naturalne. 	<p>Wartości: 1. zaufanie – przestrzeganie przez bank wysokich norm etycznych i odpowiedzialność za podejmowane działania, 2. otwarcie na klienta – poznawanie i wychodzenie naprzeciw oczekiwaniom i potrzebom klientów, 3. etyka i odpowiedzialność w działaniu; doskonałość – wysoka jakość świadczonych usług, 4. innowacyjność – dążenie, poszukiwanie nowych rozwiązań w obsłudze klientów i na rynku finansowym, 5. szacunek dla interesariuszy, 6. stabilny i wiarygodny pracodawca: - atrakcyjne warunki pracy, - samorealizacja, rozwój i zadowolenie z pracy, - promowanie kultury dialogu, - polityka antydyskryminacyjna.</p>

Źródło: Opracowanie własne na podstawie raportów CSR: Castorama (2013-2014), Rossmann (2013-2014), Tesco (2012/13-2013/14), BZ WBK (2014), ING BSK (2013-2014) oraz Millennium Bank (2014)

W zakresie priorytetów, które w większości wynikają ze strategii jednostek, widoczny jest aspekt bycia atrakcyjnym pracodawcą, który dba o swoich pracowników, nie tylko w zakresie przestrzegania *Kodeksu pracy* – godziwego wynagrodzenia, równości szans kobiet i mężczyzn, przeciwdziałania dyskryminacji (co również jest zaznaczane w raportach), ale oferuje atrakcyjne warunki pracy, stabilność zatrudnienia, systemy motywacyjne, programy benefitów, programy stażowe, szkolenia, wspieranie rozwoju zawodowego. Budowanie kultury dialogu polega m.in. na uzyskiwaniu zwrotnej informacji na temat satysfakcji i zadowolenia pracowników. A to wszystko ma sprzyjać budowaniu zaangażowania i odpowiedzialnych postaw pracowników. Realizacja powyższych priorytetów odbywa się poprzez szereg działań i aktywności podejmowanych przez firmy w obszarze kapitału ludzkiego (*Tabela 2*).

Tabela 2. Działania CSR w obszarze kapitału ludzkiego

Przedsiębiorstwo	Działania na rzecz pracowników
CASTORAMA POLSKA	<ul style="list-style-type: none"> - normy współpracy i kultura organizacyjna Castoramy: <i>prostota, jakość, odwaga, autonomia, zaufanie, zespół</i>; - wszechstronny rozwój; - stabilny zespół; - siła doświadczenia; - urlopy zgodnie z obrządkiem; - wspieranie rozwoju zawodowego kobiet; - wsparcie dla rodzin i rodzicielstwa; - wspieranie rozwoju zawodowego; - wspieranie młodych talentów („Grasz o staż”); - badanie satysfakcji i zaangażowania pracowników (Pracownik Roku, Kierownik Roku, premia Turbo Progresja); - dialog z pracownikami (Rada Pracowników); - wewnętrzny portal komunikacyjny „Cała Naprzód”, comiesięczne spotkania informacyjne; - działania edukacyjne i prewencyjne w zakresie bezpieczeństwa pracy.
ROSSMANN	<p>Formy dialogu:</p> <p>Intranet, „Co słyhać?” (miesięcznik dla pracowników, dostępny również w wersji elektronicznej), „Pracuję w Rossmannie” (forum internetowe dla pracowników), „Pozytywnie Zakręćni” (profil na Facebooku), spotkania integracyjne, narzędzia komunikacji wewnętrznej.</p>
TESCO POLSKA	<ul style="list-style-type: none"> - Badanie „Co jest dla Ciebie ważne?” - roadshows, - spotkanie Liderów Biznesu, - fora pracownicze, - projekt „Do poprawki”, - narzędzia komunikacji wewnętrznej, - Bezpieczna Linia Tesco, - Raport CSR, - Indywidualny Plan Rozwoju.
BANK ZACHODNI WBK	<ul style="list-style-type: none"> - badanie opinii pracowników, - intranet, - magazyn firmowy, - biuletyny, newslettery obszarów, - spotkania wewnętrzne,

	<ul style="list-style-type: none"> - roadshows kadry zarządzającej, - czaty z przedstawicielami kadry zarządzającej banku, - proces Zarządzania Efektywnością Pracy, - imprezy integracyjne (w tym Rajd Bankowca).
ING BANK ŚLĄSKI SA	<ul style="list-style-type: none"> - doroczne badanie satysfakcji (WPC) i inne dotyczące bieżących projektów, - rozmowy roczne, ocena 360°; - spotkania w ramach poszczególnych jednostek (pionów, departamentów); - ankiety wypełniane przez uczestników staży wewnętrznych i Praktyki z Lwem; - konsultacje ze związkami zawodowymi i Radą Pracowników; - aplikacje społecznościowe w intranecie; - czaty w intranecie (z członkami Zarządu, z pracownikami HR); - skrzynka pomysłów w intranecie; - wewnętrzne infolinie obszarów wsparcia, np. IT, HR; - gwizdek i inne ścieżki alarmowania o nieprawidłowościach.
BANK MILLENNIUM	<p>działania:</p> <ul style="list-style-type: none"> - strategia zarządzania zasobami ludzkimi i ciągłe monitorowanie wszystkich elementów wpływających na poziom jej realizacji, w szczególności: koszty personalne i zmiany w poziomie zatrudnienia, fluktuacja kadr i jej przyczyny, zakres i jakość realizowanych szkoleń i programów rozwojowych oraz działania wspierające budowanie wizerunku pracodawcy; - przejrzystość i wysoka jakość procesów rekrutacyjnych, rekrutacja wewnętrzna (wewnętrzna giełda pracy); - regulacje antydyskryminacyjne i zgłaszanie przypadków dyskryminacji; - udogodnienia dla pracujących rodziców; - ocena wyników pracy połączona z systemem premiowania; - świadczenia socjalne: opieka i profilaktyka medyczna, zajęcia sportowe i rekreacyjne, Mileklub; - zapomogi i pożyczki na cele mieszkaniowe; - ubezpieczenia na życie; - cykliczne audyty w zakresie BHP; - szkolenia; - programy rozwojowe dla studentów i absolwentów; - dialog z pracownikami: komunikacja wewnętrzna, badanie satysfakcji pracowników.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie raportów CSR: Castorama (2013-2014), Rossmann (2013-2014), Tesco (2012/13-2013/14), BZ WBK (2014), ING BSK (2013-2014) oraz Millennium Bank (2014)

Ilość i różnorodność tych działań, zwanych często „dobrymi praktykami”, pokazuje, że spółki rozumieją potencjał ludzki jako rzeczywiste dobro i podstawowy kapitał, o który warto zabiegać. Pracownik w kontekście CSR nabiera znaczenia podmiotowego, nie przedmiotowego. Ważne jest, aby to, co wykazane w raporcie, nie było jedynie deklaracją czy pojedynczym działaniem na pograniczu filantropii w celu poprawy wizerunku, ale działaniem ciągłym, nierozzerwalnie związanym ze strategią firmy. Zgodnie z normą ISO 26000 społeczna odpowiedzialność to zobowiązanie organizacji do włączania aspektów społecznych i środowiskowych w proces podejmowania decyzji oraz wzięcie odpowiedzialności za wpływ podejmowanych decyzji i aktywności na społeczeństwo i środowisko.

Raportowane wskaźniki pomiaru w obszarze kapitału ludzkiego

Wszystkie analizowane przedsiębiorstwa (poza Rossmannem) sporządzały raporty zgodnie z wytycznymi GRI G4, obowiązującymi od 2013 roku. Jednym z niezbędnych elementów raportowania, które należało zgodnie z wytycznymi zastosować, są zestawy wskaźników wyników. Struktura wskaźników wyników dla potrzeb raportowania według GRI obejmuje trzy kategorie:

- ekonomiczne – symbol EC;
- środowiskowe – symbol EN;
- społeczne – symbol LA, z podziałem na cztery podkategorie:
 - praktyki pracy i godziwa praca,
 - prawa człowieka,
 - społeczeństwo,
 - odpowiedzialność za produkt.

Tabela 3. Wskaźniki zaraportowania w obszarze społecznym wykazane w analizowanych raportach

Przedsiębiorstwo	Wskaźnik zaraportowania w obszarze społecznym
CASTORAMA POLSKA	GR4-LA1; G4-LA6; G4-LA9; G4-LA12
ROSSMANN	LA1; LA2; LA7; LA10; LA15
TESCO POLSKA	G4-LA2; G4-LA14
BANK ZACHODNI WBK	G4-LA1 G4-LA9; G4-LA10; G4-LA11; G4-LA12; G4-LA13; G4-LA16
ING BANK ŚLĄSKI SA	Wskaźnik własny ING Banku Śląskiego G4-LA9; G4-LA10; G4-LA3; G4-LA2; G4-LA11; G4-LA12; G4-LA13
BANK MILLENNIUM	G4-LA1; G4-LA2; G4-LA3; G4-LA6; G4-LA9; G4- LA11; G4-LA12; G4-LA13

Źródło: Opracowanie własne na podstawie raportów CSR: Castorama (2013-2014), Rossmann (2013-2014), Tesco (2012/13-2013/14), BZ WBK (2014), ING BSK (2013-2014) oraz Millennium Bank (2014)

Wskaźniki dotyczące kapitału ludzkiego to dwie pierwsze podkategorie społeczne. Najczęściej raportowanymi wskaźnikami w analizowanych raportach były (Tabela 3):

- LA1 – łączna liczba i wskaźnik nowo zatrudnionych pracowników oraz liczba odejść i wskaźnik fluktuacji pracowników według grup wiekowych, płci i regionu;
- LA9 – średnia liczba godzin szkoleniowych w roku przypadająca na pracownika w podziale na płeć i kategorię zatrudnienia;
- LA11 – odsetek pracowników podlegających regularnym ocenom jakości pracy i przeglądom rozwoju kariery zawodowej, według płci i kategorii zatrudniania;
- LA12 – skład ciał nadzorczych i kadry pracowniczej według kategorii zatrudnienia, płci, wieku, przynależności do mniejszości oraz innych wskaźników różnorodności;

- LA13 – stosunek podstawowego wynagrodzenia mężczyzn do wynagrodzenia kobiet według zajmowanego stanowiska.

Prezentowane w raportach wskaźniki mają wskazać, jakie obszary spółka uwzględniła w raporcie i na jakie szczególnie zwraca uwagę w swojej działalności. Wskaźniki nieuwzględnione to pewna luka w obszarze zarządzania kapitałem ludzkim.ast.

Podsumowanie

W obszarze kapitału ludzkiego łatwo zmierzyć nakłady, natomiast trudniej jego efektywność. W swojej istocie, oprócz niewątpliwego aspektu ekonomicznego, koszty pracy posiadają często skomplikowane wymogi prawne i szeroki wymiar psychologiczno-społeczny (Rubik 2014).

Współczesne tendencje zarządzania wskazują, że to człowiek jest najważniejszym elementem przewagi rynkowej przedsiębiorstwa. Można bowiem skopiować model biznesowy, strategię, procesy, produkty czy kanały sprzedaży, ale nie da się skopiować ludzkiego umysłu (Zakrzewska 2013, s. 6).

Analiza raportów wykazała, że przedsiębiorstwa mają świadomość znaczenia kapitału ludzkiego, bowiem wykazują dużą inicjatywę w „wychowaniu” lojalnych, zaangażowanych, ale i zadowolonych pracowników. Wskazuje na to uwzględnienie kapitału ludzkiego w strategii przedsiębiorstw, jak również wielość i różnorodność inicjatyw w obszarze pracowniczym.

Literatura

1. *Dyrektiva ws. ujawniania informacji niefinansowych* (2014), Departament Rachunkowości i Rewizji Finansowej, BIP, http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/rachunkowosc/aktualnosc/-/asset_publisher/M1vU/content/dyrektiva-ws-ujawniania-informacji-niefinansowych?redirect=http%3A%2F%2Fwww.mf.gov.pl%2Fministerstwo-finansow%2Fdzialalnosc%2Frachunkowosc%2Faktualnosc%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_M1vU%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn- (dostęp: 10.02.2016).
2. <http://nf.pl/manager/od-1-stycznia-2017-roku-obowiazek-raportowania-niefinansowego-dla-duzych-spolek-gieldowych,53572,156> (dostęp: 10.02.2016).
3. <http://raportyspoleczne.pl/informacje-o-konkursie/> (dostęp: 10.02.2016).
4. Kaputa J. (2013), *Raportowanie zrównoważonego rozwoju jako wyzwanie dla przedsiębiorstw XXI wieku*, „Zarządzanie i Finanse”, R. 11, nr 1, cz. 2, http://jmf.wzr.pl/pim/2013_1_2_8.pdf (dostęp: 10.02.2016).
5. Kowalska S. (2014), *Argumenty za i przeciw społecznej odpowiedzialności biznesu*, „Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Humanitas. Zarządzanie”, nr 1.
6. *Raport CSR ING Banku Śląskiego SA 2013-2014*, <http://www.raportcsr.ingbank.pl/pl/> (dostęp: 15.01.2016).
7. *Raport odpowiedzialności społecznej Castorama Polska 2013-2014*, <http://raportyspoleczne.pl/wp-content/uploads/raports/e8a8cb9867d9ee8872755c3a9a5978c6.pdf> (dostęp: 15.01.2016).
8. *Raport Odpowiedzialny Biznes Millennium Bank 2014*, <http://raportcsr.bankmillennium.pl/2014/pl> (dostęp: 15.01.2016).
9. *Raport społecznej odpowiedzialności biznesu BZ WBK 2014*, <http://raportyspoleczne.pl/wp-content/uploads/raports/08ea184765a9a62b411a099f856c7ea7.pdf> (dostęp: 15.01.2016).

10. *Raport społecznej odpowiedzialności Tesco Polska 2012/13-2013/14*, <http://raportyspoleczne.pl/wp-content/uploads/raports/0179e19b36151125fc2ed39a6eb8dea3.pdf> (dostęp: 15.01.2016).
11. *Rossmann. Raport odpowiedzialności społecznej 2013-2014*, <http://raportyspoleczne.pl/wp-content/uploads/raports/312e39f2d99cd13203493eed5856a11f.pdf> (dostęp: 15.01.2016).
12. Rubik J. (2014), *Wpływ tradycyjnych i alternatywnych form zatrudnienia na koszty pracy*, [w:] Chluska J., Rubik J. (red.), *Zarządzanie kosztami przedsiębiorstwa w warunkach ryzyka. Aspekty teoretyczne*, Sekcja Wydawnictw Wydziału Zarządzania Politechniki Częstochowskiej, Częstochowa.
13. Rubik J. (2015), *Zarządzanie kosztami pracy a wymogi CSR*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 398.
14. www.mf.gov.pl (dostęp: 08.02.2016).
15. www.nf.pl/manager (dostęp: 08.02.2016).
16. Zakrzewska L. (2013), *Globalne i lokalne megatrendy w świecie kadr*, [w:] *HR 2014. Strategiczna rola działu kadr*, Harvard Business Review Polska, ICAN Institute, Warszawa.

CSR REPORTING IN THE HUMAN CAPITAL AREA

Abstract: An significant stakeholders group of the company are inter alia: employees, mentioned by any entity that creates social reports in the context of actions in the area of corporate social responsibility. CSR reports are an integral part of an integrated report containing financial and non-financial data. In the article the comparative analysis of selected Polish companies, in supporting, co-operation and information about activities in the area of CSR on employees, was performed. The aim was to show the level of enterprises awareness about the human capital significance in the company value creation, by strenghtening relationship, loyalty and commitment of staff. The article uses social reports from Polish companies and literature. Analysis of the sources method, a descriptive analysis and a method of deduction were used

Keywords: CSR report, integrated report, human capital, labour cost management



KOSZTY I KORZYŚCI PREZENTOWANIA DOKONAŃ PRZEDSIĘBIORSTWA SPOŁECZNIE ODPOWIEDZIALNEGO W ZINTEGROWANYM SPRAWOZDANIU

Marzena Remlein

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu
Katedra Rachunkowości

Streszczenie: Koncepcja przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego sprawiła, iż podmioty gospodarcze prezentują swoje dokonania zarówno w odniesieniu do działalności gospodarczej, jak i aspektów środowiskowych oraz społecznych. Próbę połączenia finansowych i pozafinansowych informacji o działalności przedsiębiorstw podjęto w ramach sprawozdawczości zintegrowanej. Celem niniejszego artykułu jest zidentyfikowanie kosztów sporządzania sprawozdania zintegrowanego. Podjęto również próbę określenia korzyści, jakie odnoszą jednostki, przygotowując sprawozdanie zawierające zarówno informacje finansowe, jak i niefinansowe. Rozważania podjęte w artykule przybliżają istotę zintegrowanego sprawozdania oraz prezentują koszty i korzyści z tytułu wdrożenia i funkcjonowania systemu sprawozdawczości zintegrowanej.

Słowa kluczowe: przedsiębiorstwo społecznie odpowiedzialne, zintegrowane sprawozdanie, zintegrowany raport, koszty zintegrowanego sprawozdania, korzyści zintegrowanego sprawozdania

DOI: 10.17512/znpcz.2016.3.2.05

Wprowadzenie

Coraz powszechniej przedsiębiorstwa dążą do gospodarowania zgodnie z ideą społecznej odpowiedzialności. Jest to już na tyle ugruntowana idea, że coraz częściej pojawia się stwierdzenie, iż miarą sukcesu przedsiębiorstwa jest już nie tylko maksymalizacja jego wartości, ale osiągnięcie tego celu zgodnie z ideą społecznej odpowiedzialności.

Społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstwa rozumiana jest jako przyjęta przez przedsiębiorstwo strategia, która obejmuje różnorodne aspekty działalności biznesu w relacjach z otoczeniem. Wszelkie działania realizowane w jej ramach powinny jednak wynikać z wysokiej świadomości i wiedzy z zakresu dziedzin objętych społeczną odpowiedzialnością, jak również z potrzeby i chęci rozwiązywania społecznie istotnych problemów (Biadacz, Chluska 2014, s. 50-51). Społeczna odpowiedzialność oznacza wpływ podejmowanych przez przedsiębiorstwo decyzji i działań na środowisko, w którym to przedsiębiorstwo funkcjonuje, oraz na społeczeństwo, które żyje w jego sąsiedztwie. Obecnie można zaobserwować coraz silniejsze związki pomiędzy ekonomicznymi, środowiskowymi i społecznymi aspektami działalności podmiotów gospodarczych, mające swoje odzwierciedlenie w ramach rachunkowości odpowiedzialności społecznej.

Produktem finalnym rachunkowości jest sprawozdanie finansowe, które stanowi istotne źródło informacji finansowych niezbędnych do oceny działalności podmiotu gospodarczego oraz determinujących decyzje użytkowników tychże sprawozdań. Sposób, w jaki prezentowane są informacje sprawozdawcze, powinien w głównej mierze uwzględniać potrzeby ich odbiorców (Kuzior i in. 2014, s. 13-16). W sprawozdaniu finansowym prezentowane są informacje finansowe o dokonaniach przedsiębiorstwa, natomiast wszelkie pozafinansowe informacje odnoszące się do działalności gospodarczej podmiotu przedstawiane są w odrębnych raportach. Oznacza to prezentację wycinkowego obrazu poszczególnych aspektów działalności. Próbę połączenia finansowych i pozafinansowych informacji o działalności podmiotu podjęto w ramach nowej koncepcji sprawozdawczości, określanej mianem sprawozdawczości zintegrowanej.

Przedmiotem rozważań niniejszego artykułu jest zintegrowane sprawozdanie, które w sposób holistyczny prezentuje efekty prowadzonej działalności, zarówno w obszarze ekonomicznym, środowiskowym, jak i społecznym.

Problem badawczy sprowadza się do próby odpowiedzi na pytanie: jakie są koszty przygotowania sprawozdania zintegrowanego oraz jakie korzyści osiąga przedsiębiorstwo społecznie odpowiedzialne, które prezentuje swoje dokonania w postaci sprawozdania zintegrowanego?

Celem artykułu jest zidentyfikowanie kosztów sporządzania sprawozdania zintegrowanego. Podjęto również próbę określenia korzyści, jakie odnoszą jednostki, przygotowując sprawozdanie zawierające zarówno informacje finansowe, jak i niefinansowe.

Osiągnięcie tak sformułowanego celu determinuje przyjęcie następującej struktury rozważań:

- zdefiniowanie pojęcia „zintegrowane sprawozdanie”,
- określenie kosztów, barier oraz problemów w procesie przygotowywania sprawozdania zintegrowanego,
- zidentyfikowanie korzyści sprawozdawczości zintegrowanej.

Do osiągnięcia celu niniejszego artykułu niezbędne było zastosowanie adekwatnych metod badawczych. Posłużono się metodą analizy literatury, metodą porównań i analogii.

Istota sprawozdania zintegrowanego

Globalizacja gospodarki, rosnąca konkurencja na rynkach światowych oraz rosnące oczekiwania szeroko rozumianego społeczeństwa wobec przedsiębiorstw powoduje coraz donioślejsze znaczenie koncepcji społecznej odpowiedzialności. To z kolei pociąga za sobą konieczność przygotowywania przez przedsiębiorstwa sprawozdania, które prezentowałyby zarówno informacje o charakterze finansowym, dotyczące efektów prowadzonej działalności, jak i informacji o charakterze niefinansowym odnoszące się do zagadnień środowiska naturalnego (E-Environment), społecznych (S-Social) i ładu korporacyjnego (G-Governance). Scalenie sprawozdania finansowego z raportem ESG daje w efekcie produkt w postaci zintegrowanego sprawozdania (Remlein 2015, s. 151).

Trwająca od co najmniej kilkunastu lat ożywiona dyskusja na temat społecznej odpowiedzialności biznesu oraz raportowania zintegrowanego zaowocowała wieloma regulacjami w tym zakresie. Formalne prace nad raportowaniem zintegrowanym rozpoczęto w sierpniu 2010 roku, kiedy to zainicjowano powstanie The International Integrated Reporting Council (IIRC), międzynarodowej organizacji, która stanowi swego rodzaju koalicję regulatorów, inwestorów, firm i organizacji pozarządowych. Inicjatorami tego projektu były dwie organizacje zajmujące się promowaniem zrównoważonego rozwoju: Accounting for Sustainability (A4S) oraz Global Reporting Initiative (GRI).

Według GRI raportowanie kwestii zrównoważonego rozwoju polega na mierzeniu, ujawnianiu oraz ponoszeniu odpowiedzialności względem wewnętrznych i zewnętrznych interesariuszy za wyniki i wydajność w zakresie adresowania tych kwestii (Global Reporting Initiative).

Natomiast IIRC definiuje raportowanie zintegrowane jako zwięzłe przekazanie kluczowych informacji finansowych i niefinansowych oraz wszystkich zależności pomiędzy tymi informacjami w kontekście określenia całościowej wartości podmiotu (The International Integrated Reporting Council).

Sprawozdanie zintegrowane powinno zatem zaspakajać potrzeby informacyjne interesariuszy przy jednoczesnej selekcji tychże informacji. Chodzi bowiem o to, aby ograniczyć zjawisko przeładowania informacjami, z drugiej zaś strony – dostarczyć informacje niezbędne dla potrzeb oceny i podejmowania decyzji (Eccles, Krzus 2010, s. 3). Pojawia się zatem pytanie: jak powinno wyglądać, co powinno zawierać, jakie informacje prezentować zintegrowane sprawozdanie?

Częściowo na to pytanie odpowiada J. Krasodomska, która wyróżnia cechy sprawozdawczości zintegrowanej (Krasodomska 2012, s. 104-105):

- Jest zorientowana na szerokie grono interesariuszy, którzy wchodzi w różnego rodzaju interakcje z przedsiębiorstwem.
- Akcjonariusze są tylko jedną z wielu grup interesariuszy (obok pracowników, władz lokalnych, klientów, dostawców itp.), orientacja wyłącznie na nich jest już przeszłością.
- Sprawozdawczość zintegrowana bierze pod uwagę potrzeby interesariuszy, włączając ich w proces decyzyjny i sprawozdawczy.
- Wszystkie spółki publiczne i nienotowane na giełdach powyżej określonej wielkości sporządzają obowiązkowe roczne zintegrowane raporty, skierowane do wszystkich interesariuszy.
- Podstawą raportowania przez większe przedsiębiorstwa są, będące wynikiem procesu konwergencji, globalne standardy IASB i FASB oraz standardy GRI, uznawane na forum międzynarodowym i przyjęte jako obowiązkowe na mocy prawa spółek poszczególnych krajów.
- Informacja zawarta w raportach zintegrowanych uwzględnia ekonomiczne, społeczne i środowiskowe aspekty funkcjonowania firmy, prezentując je w formie ilościowej i jakościowej (opisowej).
- Zysk jako cel działania przedsiębiorstwa ustępuje miejsca tworzeniu wartości w długim okresie.

- W centrum sprawozdawczości zintegrowanej znajduje się model biznesowy, rozumiany jako ogół działań podejmowanych przez firmę w celu kreowania i utrzymywania wartości.
- Sprawozdawczość dotyczy przeszłości, ale jest silnie ukierunkowana na przyszłość i cele strategiczne.
- Raport zintegrowany przedstawia w kompleksowy i spójny sposób dane ujawniane obecnie w sprawozdaniach finansowych, komentarzu zarządu, raportach społecznych i raportach ładu korporacyjnego, przedstawiając pełny i wiarygodny obraz sytuacji jednostki oraz umożliwiając ocenę jej zdolności do kreowania i utrzymywania wartości.
- Raport zintegrowany jest przejrzysty i ogranicza się do prezentacji istotnych informacji, co pomaga budować zaufanie do jednostki i kształtuje jej dobrą reputację.
- Raporty zintegrowane są opracowywane i udostępniane w języku XBRL.

Przygotowywanie sprawozdań zintegrowanych wymaga całkowicie odmiennego podejścia do analizy danych oraz ich prezentacji aniżeli w przypadku sporządzania sprawozdania finansowego. Różnice podejść w procesie sporządzania sprawozdania finansowego i raportu zintegrowanego przedstawiono w *Tabeli 1*.

Tabela 1. Porównanie podejść w procesie sporządzania sprawozdania finansowego i raportowania zintegrowanego

Zagadnienie	Sprawozdawczość finansowa	Raportowanie zintegrowane
Sposób myślenia	Izolacja poszczególnych działów	Integracja poszczególnych działów
Odpowiedzialność za kapitał	Kapitał finansowy	Wszystkie rodzaje kapitału
Koncentracja zainteresowania	Kwestie finansowe z przeszłości	Kwestie strategiczne dot. przeszłości i przyszłości
Ramy czasowe	Krótkoterminowość	Krótko-, średnio- i długoterminowość
Budowanie zaufania przez transparentność	Ograniczone zaufanie spowodowane wąskim ujawnianiem	Większe zaufanie spowodowane większą transparentnością
Dostosowanie raportu	Ścisły związek z obowiązującymi standardami	Indywidualne podejście – odpowiadające na specyficzne warunki działania podmiotu
Treściwość	Długie i kompleksowe	Zwięzłe i zawierające istotne kwestie
Wykorzystanie technologii	W głównej mierze wykorzystujące papier	Wykorzystujące nowe technologie

Źródło: The International Integrated Reporting Council

Konieczność skwantyfikowania informacji niefinansowych oraz standaryzacja danych jakościowych, porównywalność wyników – to wyzwania, jakie stawia się przed podmiotami przygotowującymi zintegrowane raporty.

Koszty wdrożenia i funkcjonowania systemu sprawozdawczości zintegrowanej

Przedsiębiorstwo, decydując się na raportowanie swoich dokonań w formie zintegrowanej, powinno dokonać analizy wszelkich kosztów związanych z wdrożeniem i funkcjonowaniem systemu sprawozdawczości zintegrowanej.

Do kosztów wdrożenia systemu sprawozdawczości zintegrowanej należy zaliczyć koszty analizy potrzeb i możliwości w zakresie pozyskiwania danych oraz koszty stworzenia tegoż systemu (np. koszt zakupu licencji na oprogramowanie, koszty doradztwa). Najczęściej są to koszty ponoszone jednorazowo, jednak mogą mieć wpływ na wysokość kosztów ponoszonych na etapie funkcjonowania systemu.

Z kolei funkcjonujący już w przedsiębiorstwie system przygotowywania sprawozdania zintegrowanego generuje koszty w sposób ciągły i dotyczy zarówno zaangażowanej kadry pracowniczej, jak i wykorzystywanego sprzętu. Przykładem kosztów funkcjonowania systemu zintegrowanej sprawozdawczości są koszty wynagrodzenia wraz z kosztami świadczeń pracowniczych, koszty amortyzacji wykorzystywanego do tego celu sprzętu komputerowego, koszty serwisu, koszty nadzoru i administracji itp.

Istota sprawozdania zintegrowanego wymaga, aby informacje finansowe i niefinansowe były prezentowane przy zachowaniu tych samych zasad ich pomiaru i raportowania. W przypadku informacji niefinansowych można zaobserwować wciąż pewną ułomność co do ich pomiaru, spowodowaną brakiem ujednoczonych mierników dokonań niefinansowych. To z kolei ma wpływ na zauważalną w raportach zintegrowanych dysproporcję pomiędzy informacjami finansowymi i niefinansowymi, co w efekcie końcowym burzy całościowy obraz dokonań (Remlein 2015, s. 159).

Warunkiem powodzenia wszelkich działań związanych z raportowaniem zintegrowanym jest uwzględnienie ich w strategii podmiotu, z czym nadal mamy rzadko do czynienia. Ponadto przygotowanie zintegrowanego sprawozdania wymaga zaangażowania wielu grup interesariuszy. Natomiast praktyka pokazuje, że nie wszyscy zainteresowani zintegrowanymi sprawozdaniami są włączeni w proces ich identyfikacji i pozyskiwania (Sobczyk 2012, s. 163).

Przygotowanie zintegrowanego sprawozdania jest postrzegane jako pracochłonne i kosztowne dla podmiotu raportującego. Z kolei dla użytkownika raportu informacje w nim zawarte są trudne do zweryfikowania i porównania z wynikami innych podmiotów. Można również spotkać się ze stwierdzeniem, że prezentowanie tylko wybranych informacji może przynieść podmiotowi raportującemu więcej szkody niż pożytku, czyniąc go niewiarygodnym dla inwestorów i klientów, budząc cynizm kadry menedżerskiej oraz wywołując zniechęcenie pracowników. Ponadto publikowanie informacji na temat niekorzystnych wyników może przyczynić się do pogorszenia bądź utraty dotychczasowej pozycji konkurencyjnej (Szadziwska 2013, s. 262).

Transparentność i wiarygodność to podstawowe wartości zintegrowanego sprawozdania. Dzięki informacjom zawartym w sprawozdaniu podmiot komunikuje się

z otoczeniem i pokazuje, że nie ma nic do ukrycia, przez co wzbudza zaufanie publiczne. Zgodnie z wytycznymi IIRC na wzrost wiarygodności mogą wpłynąć system kontroli wewnętrznej, zaangażowanie interesariuszy, audyt wewnętrzny oraz niezależna, zewnętrzna weryfikacja (The International Integrated Reporting Council). Wymaga to jednak posiadania bądź przygotowania wykwalifikowanej kadry oraz poniesienia kosztów poświadczenia wiarygodności sprawozdania zintegrowanego.

Powyższe rozważania upoważniają do stwierdzenia, że proces raportowania zintegrowanego może okazać się dla niejednego przedsiębiorstwa procesem czasochłonnym, kosztochłonnym i uciążliwym. Dodatkowo wspomnieć należy, iż koncepcja raportowania zintegrowanego jest stosunkowo nową koncepcją, której zasady są dopiero opracowywane, zatem nie można wykluczyć, że podmioty raportujące będą napotykać na nowe przeszkody i problemy w tym zakresie.

Korzyści z prezentacji dokonań przedsiębiorstwa w sprawozdaniu zintegrowanym

Raportowanie wszystkich kluczowych obszarów działalności podmiotu czyni je bardziej transparentnym dla interesariuszy, którzy nie tylko chcą, aby podmiot był odpowiedzialny za swoje działania i ich wpływ na otoczenie, ale również są zainteresowani informacją na temat skali, rodzaju oraz efektywności podejmowanych działań w tym zakresie. Korzyści z prezentacji raportu zintegrowanego dostrzegają również raportujące podmioty, które coraz częściej zdają sobie sprawę, że raportowanie przyczynia się do bycia „dobrym obywatelem korporacyjnym” (ang. good corporate citizen), lecz również jest motorem innowacji oraz promuje uczenie się, co z kolei pomaga w rozwoju biznesu i wzmacnianiu wartości firmy na rynku (KPMG 2011, s. 2).

Raportowanie zintegrowane przyczynia się również do osiągnięcia przewagi konkurencyjnej. Upublicznienie dobrze przygotowanych raportów sprawia, że firma wyróżnia się na rynku, a także zaspokaja oczekiwania klientów i partnerów zwracających uwagę na kwestie zrównoważonego rozwoju. Raportowanie zintegrowane zwiększa świadomość inwestorów na temat konieczności zajmowania się kwestiami zrównoważonego rozwoju oraz wzrasta ich zainteresowanie kwestiami społecznymi i środowiskowymi (Greszta 2009). W efekcie raport zintegrowany może przyczynić się do postrzegania spółki jako podmiotu o wyższej wartości.

Przygotowanie raportu zintegrowanego to proces, który zmusza podmioty do świadomego zarządzania ryzykiem refutacyjnym. Oznacza to, że podmioty są w stanie z jednej strony szybciej zareagować na zagrożenie refutacyjne, z drugiej zaś – skuteczniej przewidywać trendy i kierunki zmian związane z prowadzeniem działalności gospodarczej (Gruszecka-Tieśluk 2013, s. 129).

Korzyści raportowania zintegrowanego dostrzega również Rada IIRC, która w swoich założeniach stwierdza, iż łączna prezentacja informacji finansowych i niefinansowych pozwoli na (Jędrzejka 2012, s. 318):

- lepsze zaspokojenie potrzeb informacyjnych inwestorów długoterminowych – prezentacja zintegrowanej informacji pozwala lepiej ocenić zdolność do generowania przyszłych przepływów pieniężnych;
- ukazanie wyraźnych połączeń pomiędzy czynnikami wewnątrz i na zewnątrz podmiotu oraz wpływu podmiotu na inne podmioty w łańcuchu dostaw;
- wyższy poziom zaufania kluczowych interesariuszy, który może wynikać z lepszej przejrzystości, jak i postulowanego większego ich zaangażowania w proces raportowania;
- lepsze decyzje dotyczące alokacji zasobów, pozwalające obniżyć koszty;
- skuteczniejszą identyfikację szans i zagrożeń zarówno po stronie raportującego podmiotu, jak i jego odbiorców;
- większe zaangażowanie ze strony inwestorów i pozostałych interesariuszy (w tym pracowników);
- niższe ryzyko utraty reputacji;
- łatwiejszy dostęp do kapitału i niższy jego koszt;
- przedstawienie szerszych i długookresowych konsekwencji decyzji podjętych przez podmiot raportujący;
- ograniczenie koncentracji na mierzeniu i obserwacji wyników krótkoterminowych poprzez ukazanie szerokiego zakresu czynników warunkujących sukces podmiotu;
- efektywną alokację kapitału, co w konsekwencji może zachęcać podmioty do uruchamiania i kontynuacji inwestycji związanych np. z ekologią;
- efektywną alokację rzadkich zasobów;
- zintegrowanie i harmonizację wymagań dotyczących raportowania;
- stabilność rynków – większa przejrzystość może ograniczać zmienność cen.

Potwierdzenie powyżej omówionych zalet raportowania zintegrowanego mogą stanowić wyniki przeprowadzonych badań. IIRC przeprowadziła program pilotażowy, w którym udział wzięło 85 spółek i 50 inwestorów z całego świata. Wnioski płynące z tego programu potwierdzają tezę, że sprawozdawczość zintegrowana przynosi korzyści zarówno podmiotowi raportującemu, jak i jego interesariuszom, w tym inwestorom. W szczególności analiza wyników pozwala na stwierdzenie, że sprawozdawczość zintegrowana (raportowanie zintegrowane):

- Pozwala lepiej zrozumieć, w jaki sposób organizacja w przyszłości wytworzy wartość (98%).
- Pomaga burzyć bariery istniejące w biznesie pomiędzy zespołami oraz prowadzi do lepszej komunikacji pomiędzy departamentami (93%).
- Przyniesie korzyści pracownikom (95%).
- Daje lepszy obraz modelu biznesowego (95%).
- Sprawia, że zbierane dane są wyższej jakości (93%).
- Poprawia proces podejmowania decyzji (88%).
- Prowadzi do większej spójności w komunikacji zewnętrznej (74%).
- Przyniesie korzyści analitykom (64%).

Podsumowanie

Koncepcja społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw, mimo iż jest stosunkowo nową ideą, to zyskuje na znaczeniu i staje się coraz bardziej popularna zarówno wśród przedsiębiorstw, jak i szerokiego kręgu interesariuszy. Nasuwa się więc pytanie: czy to moda, nowy trend w procesie zarządzania przedsiębiorstwem, czy konieczność i wymóg dzisiejszych czasów?

Realizacja koncepcji społecznej odpowiedzialności wymaga od przedsiębiorstw uwzględnienia aspektów społecznych i środowiskowych w działaniach gospodarczych, co wiąże się z koniecznością zaangażowania wszystkich obszarów aktywności przedsiębiorstwa oraz poniesienia dodatkowych kosztów. W szczególności wzrost kosztów można zaobserwować na etapie wdrażania koncepcji i przygotowywania systemu zintegrowanej sprawozdawczości.

Z drugiej zaś strony nie budzi wątpliwości fakt, iż zintegrowane sprawozdanie przynosi szereg korzyści, zarówno dla sporządzającego przedsiębiorstwa, jak i dla szerokiego grona interesariuszy, takich jak inwestorzy, kontrahenci, pracownicy, organizacje pozarządowe oraz społeczeństwo. Raportujące przedsiębiorstwo jest postrzegane przez podmioty z otoczenia jako przyjazne dla środowiska, przez co wzmacnia się jego pozycja na rynku i reputacja, a to z kolei przekłada się na wartość przedsiębiorstw.

Literatura

1. Biadacz R., Chluska J. (2014), *Koszty BHP w polityce rachunkowości podmiotu społecznie odpowiedzialnego*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, nr 201.
2. Eccles R.G., Krzus M.P. (2010), *One Report: Integrated Reporting for a Sustainable Strategy*, John Wiley & Sons, Hoboken.
3. Global Reporting Initiative, <https://www.globalreporting.org/Pages/default.aspx> (dostęp: 10.01.2016).
4. Greszta M. (2009), *Raportowanie społeczne: niedoceniony element*, http://www.csrconsulting.pl/docs/zasobnik_plik_20110119210925_983.pdf (dostęp: 14.01.2016).
5. Gruszecka-Tieśluk A. (2013), *Raportowanie społeczne – korzyści zewnętrzne*, [w:] Ćwik N. (red.), *Wspólna odpowiedzialność. Rola raportu społecznego*, Forum Odpowiedzialnego Biznesu, Warszawa.
6. Jędrzejka D. (2012), *Raportowanie zintegrowane jako nowe podejście do współczesnej sprawozdawczości*, „Acta Universitatis Lodzianis. Folia Oeconomica”, nr 266.
7. KPMG (2011), *KPMG International Survey of Corporate Responsibility Reporting 2011*, <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/corporate-responsibility/Documents/2011-survey.pdf> (dostęp: 14.01.2016).
8. Krasodomska J. (2012), *Zintegrowana sprawozdawczość spółek w 2020 roku*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 66(122).
9. Kuzior A., Pfaff J., Poniatowska L., Rówińska M. (2014), *Kierunki transformacji sprawozdawczości małych i średnich przedsiębiorstw na tle regulacji międzynarodowych*, CeDeWu, Warszawa.
10. *Raportowanie zintegrowane pomaga przelamać bariery komunikacyjne w biznesie* (2012), <http://www.odpowiedzialnybiznes.pl/aktualno%C5%9Bci/raportowanie-zintegrowane-pomaga-przelamac-bariery-komunikacyjne-w-biznesie/> (dostęp: 15.01.2016).

11. Remlein M. (2015), *Doświadczenia polskich grup kapitałowych w zakresie zintegrowanej sprawozdawczości*, „Studia Oeconomica Posnaniensia”, Vol. 3, No. 1.
12. Sobczyk M. (2012), *Zintegrowane raportowanie – nowy model raportowania biznesowego*, „Przedsiębiorczość i Zarządzanie”, t. 13, z. 1.
13. The International Integrated Reporting Council, <http://www.theiirc.org> (dostęp: 14.01.2016).

COSTS AND BENEFITS OF PRESENTATION OF ACHIEVEMENTS OF THE SOCIALLY RESPONSIBLE COMPANY IN THE INTEGRATED REPORT

Abstract: The concept of a socially responsible company meant that companies present their achievements both in terms of economic activity, as well as environmental and social aspects. The integrated reporting is an attempt to connect financial and non-financial information about the activities of companies. The purpose of this article is to identify the costs and the benefits of preparing the report integrated. The considerations in the article present the essence of the integrated report and the costs and benefits of the implementation and operation of an integrated reporting system.

Keywords: socially responsible company, integrated report, integrated reporting, costs of an integrated report, benefits of an integrated report



INFORMATYZACJA JAKO ELEMENT ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU KRAJU

Gertruda Krystyna Świdarska

Szkoła Główna Handlowa
Katedra Rachunkowości Menedżerskiej

„Ryzyko bierze się z niewiedzy o tym, co robisz”
Warren Buffett

Streszczenie: W poniższym opracowaniu poruszona została tematyka zrównoważonego rozwoju społeczeństwa informacyjnego. W dynamicznie zmieniającym się otoczeniu, ukierunkowanym na stałe doskonalenie, koncepcja rozwoju w oparciu o zasady racjonalnego i oszczędnego wykorzystania zasobów zyskuje na znaczeniu. Z postępowaniem cywilizacyjnym i społecznym ściśle związana jest informatyzacja. Wykorzystanie nowoczesnych narzędzi i technik informacyjnych przekłada się na wzrost poziomu zrównoważonego rozwoju państwa.

Słowa kluczowe: zrównoważony rozwój, informatyzacja, społeczeństwo informacyjne

DOI: 10.17512/znpcz.2016.3.2.06

Wprowadzenie

Zastosowanie nieodpowiedniego rachunku kosztów do wyceny produktów wpływa na ryzyko gospodarcze będące konsekwencją podejmowania decyzji na podstawie nieprawidłowych informacji.

Punktem wyjścia do dalszych rozważań jest definicja ryzyka zaproponowana przez E. Kreima. Według niego ryzyko oznacza, że na skutek niepełnej informacji są podejmowane decyzje, które nie są optymalne z punktu widzenia przyjętego celu (Kreim 1988, s. 45). R. Holscher zwraca także uwagę na fakt nieosiągnięcia zakładanego poziomu zysku spowodowany posiadaniem niepełnej informacji (Holscher 2013, s. 17-36). Problem niewłaściwej informacji, jaką otrzymują odbiorcy sprawozdań finansowych, jest zagadnieniem pojawiającym się jako jedna z przyczyn występowania zjawiska ryzyka decyzji podejmowanych przez obecnych i przyszłych inwestorów, pożyczkodawców i innych wierzycieli.

Stosowany w rachunkowości finansowej termin „produkty” jest definiowany jako zdolne do sprzedaży produkty gotowe (wyroby i usługi), produkty w toku produkcji i półprodukty (Ustawa z dnia 29 września 1994 r., art. 3 ust. 1 pkt 19). Wyroby gotowe powinny spełniać wymagania określone przez normy jakościowe, techniczne i handlowe. Półfabrykaty obejmują produkty pracy, które przeszły określone zamknięte cykle przetwarzania, uległy częściowemu wytworzeniu w skończonej pod względem technologicznym fazie produkcji i zostaną wykorzy-

stane w dalszych fazach procesu produkcyjnego. Półfabrykaty mogą być także przeznaczone do sprzedaży. Produkty w toku obejmują produkty pracy, które znajdują się w trakcie określonej otwartej fazy przetwarzania, nie są ukończone pod względem wymogów technologicznych, technicznych i handlowych.

Wycena produktów to proces polegający na określeniu ich wartości w jednostkach pieniężnych, przy wykorzystaniu adekwatnych metod wyceny. Wytwarzanie produktów odbywa się w określonych warunkach (lokalizacja, wyposażenie, technologia i organizacja produkcji, kwalifikacje pracowników itd.) i jest ściśle związane z wykorzystaniem określonych zasobów, czyli m.in. materiałów (surowców), maszyn, urządzeń, pomieszczeń, wykwalifikowanych pracowników, technologii. Najbardziej adekwatną metodą wyceny będzie więc koszt wytworzenia produktów.

Celem artykułu jest pokazanie, w jaki sposób zastosowanie nieodpowiedniego rachunku kosztów do wyceny produktów wpływa na ryzyko gospodarcze będące konsekwencją wykorzystania nieprawidłowych informacji przez odbiorców sprawozdań finansowych oraz zarządzających.

Koszt wytworzenia jako podstawa wyceny produktów

Stopień trudności w ustaleniu kosztu wytworzenia produktu zależy od skomplikowania prowadzonej działalności oraz potrzeb zainteresowanych tą informacją. Produkcja jest działalnością, w której przy zaangażowaniu ludzi i przy użyciu maszyn następuje przetworzenie surowców w gotowe do sprzedaży wyroby. Koszt wytworzenia wyrobów będzie zależał od tego, w jaki sposób nastąpiło przetworzenie surowców: ręcznie czy maszynowo, jeśli maszynowo, to jakie rodzaje maszyn i narzędzi wykorzystano, jak skomplikowany był proces produkcyjny itd.

W przypadku gdy prowadzona jest jednorodna produkcja w odizolowanym procesie produkcji lub świadczenie jednorodnej usługi, wystarczy wyodrębnienie jednego finalnego obiektu kosztów, gdyż wszystkie koszty ponoszone w działalności mają charakter bezpośredni w odniesieniu do obiektu kosztów.

W przypadku gdy proces produkcyjny jest złożony (na przykład produkcja różnych rodzajów mąki, produkcja porcelany, tkanin, obuwia czy samochodów), nie wystarczy wyodrębnienie jednego finalnego obiektu kosztów w postaci tony mąki czy tony porcelany. Na koszt wytworzenia będzie miała wpływ technologia produkcji. Koszty będą zależały od tego, czy produkcja polega na uszlachetnianiu materiału wyjściowego w kolejnych fazach przerobu, czy produkcja polega na równoległym i niezależnym przetwarzaniu różnych surowców w części (detale) wyrobu oraz montażu tych części w zespoły i wyroby gotowe, jakie czynniki wpływają na koszty wytworzenia.

W przypadku produkcji polegającej na uszlachetnianiu materiału wyjściowego w kolejnych fazach przerobu dokonanie prawidłowej kalkulacji uzależnione jest od odpowiedniego sposobu przypisania wartości zużytych zasobów do poszczególnych faz produkcji i dlatego każdy oddzielny element procesu produkcji (faza) powinien być traktowany jako odrębny obiekt kalkulacji. O wydzieleniu kosztów fazy produkcji jako odrębnego obiektu kalkulacji będą decydowały czynniki

wpływające na koszty. Analiza tych czynników da odpowiedź na pytanie, czy dla potrzeb kalkulacji należy wyodrębnić wszystkie technologiczne fazy, czy też pewne połączyć i wyodrębnić tylko te, które istotnie różnicują koszty przetworzenia materiałów.

W przypadku gdy produkcja polega na równoległym i niezależnym przetwarzaniu różnych surowców w części (komponenty) wyrobu oraz montażu tych części w zespoły i wyroby gotowe, wystąpi potrzeba wyodrębnienia wielu obiektów kosztów. Komponenty mogą pochodzić z różnych komórek produkcyjnych oraz z zakupu. Mamy wtedy do czynienia z rozbudowanymi wewnętrznymi powiązaniem technologicznymi. Złożone warunki realizacji procesów produkcyjnych wymagają tworzenia stosownych obiektów kosztów.

Aby uzyskać wiarygodną informację o kosztach przedmiotu zainteresowania użytkowników (czyli obiektach kosztów), należy wyodrębnić właściwe obiekty¹, zgromadzić dane o kosztach prostych i przyporządkować je do obiektów. Istotną kwestią przy odnoszeniu kosztów do obiektów jest relacja między kosztem prostym i obiektem oraz między obiektami². W sytuacji gdy występuje bezpośrednia przyczynowo-skutkowa relacja, to koszty proste czy koszty obiektów przypisywane są bezpośrednio do obiektu. Gdy nie ma bezpośredniej relacji, występuje konieczność zastosowania nośnika kosztów (klucza rozliczeniowego). Nośniki kosztów są parametrami, dzięki którym można przypisać koszty proste do obiektów oraz koszty jednych obiektów do innych.

Ustawa o rachunkowości, podobnie jak Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 2, definiując obiekt kosztów w postaci produktu, wskazuje, że koszt wytworzenia produktu obejmuje koszty pozostające w bezpośrednim związku z danym produktem oraz uzasadnioną część kosztów pośrednio związanych z wytworzeniem tego produktu (Ustawa z dnia 29 września 1994 r., art. 28 ust. 3; MSR 2). Do uzasadnionych, odpowiednich do okresu wytwarzania produktu kosztów pośrednio związanych z wytworzeniem zalicza się zmienne pośrednie koszty produkcji oraz tę część stałych, pośrednich kosztów produkcji, które odpowiadają poziomowi tych kosztów przy normalnym wykorzystaniu zdolności produkcyjnych. Ustawa o rachunkowości uznaje za normalny poziom wykorzystania zdolności produkcyjnych przeciętną, zgodną z oczekiwaniami w typowych warunkach, wielkość produkcji za daną liczbę okresów lub sezonów, przy uwzględnieniu planowych remontów (Ustawa z dnia 29 września 1994 r., art. 28 ust. 3). Za normalne zdolności produkcyjne należy uznać wynikające z potencjału wytwórczego maszyn i urządzeń oraz z planowanych efektywnych warunków techniczno-organizacyjnych produkcji, uwzględniających liczbę zmian pracy oraz wydajność maszyn i urządzeń, pomniejszone o utratę zdolności produkcyjnych na skutek dokonywania ulepszeń, remontów i konserwacji maszyn, przy uwzględnieniu dni wolnych od pracy, sezonowych wahań produkcji i popytu (MSR 2, § 13).

¹ Szerzej na temat koncepcji i wykorzystania obiektowego rachunku kosztów (Świdarska (red.) 2004).

² Szerzej na temat relacji między kosztami prostymi i obiektami oraz relacji między obiektami (Świdarska (red.) 2010, s. 32-36).

Zdolność produkcyjna oznacza maksymalną ilość produktów wynikającą z potencjału wytwórczego maszyn i urządzeń (ich ilości, rodzaju, wydajności, stopnia zużycia) oraz efektywnych warunków techniczno-organizacyjnych produkcji, takich jak: technologia produkcji, kwalifikacje, doświadczenie i wiedza pracowników, jakość, prędkość i złożoność produkowanych wyrobów czy usług. Pomiar zdolności produkcyjnych (por.: *Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości...*, 2007) może być ustalany w zależności od warunków techniczno-organizacyjnych produkcji, na poziomie: całego zakładu produkcyjnego; jednostek organizacyjnych zakładu, np. wydziałów; linii produkcyjnych w ramach poszczególnych wydziałów; stanowisk roboczych w ramach poszczególnych linii czy wydziałów; pojedynczych zasobów wykorzystanych w jednostce w postaci maszyn, ludzi i pomieszczeń. Zależnie od warunków techniczno-organizacyjnych pomiar zdolności produkcyjnych może następować za pomocą wielkości produkcji, liczby godzin pracy, innych czynników odzwierciedlających zużycie zasobów.

Znaczna część pośrednich kosztów produkcyjnych jest niezależna od poziomu zdolności produkcyjnych jednostki w okresie sprawozdawczym, ponieważ wynika z długookresowego zaangażowania zasobów, takich jak maszyny i urządzenia, pracownicy, pomieszczenia itp. W okresie sprawozdawczym zasoby te najczęściej nie są w pełni wykorzystane ze względu na brak możliwości ich dopasowania do rozmiarów działalności w krótkim okresie lub z powodu decyzji kierownictwa o utrzymaniu gotowości produkcyjnej w zakresie niezbędnym w następnym okresie. Przyjmuje się podział pośrednich kosztów produkcyjnych na uzasadnioną część, związaną z wytworzoną produkcją, oraz nieuzasadnioną część, będącą wyrazem niewykorzystania zdolności produkcyjnych.

Z punktu widzenia kalkulacji kosztów wytworzenia produktów duże znaczenie ma sposób przypisania kosztów niewykorzystanych zdolności produkcyjnych. Istotne jest, aby koszt wytworzenia nie został zwiększony o tę część stałych pośrednich kosztów produkcji, które zostały poniesione w wyniku niskiego poziomu produkcji lub w wyniku niewykorzystanej zdolności produkcyjnej któregoś z urządzeń. Przypisanie wszystkich stałych pośrednich kosztów produkcji do produktów, w przypadku niewykorzystywania zasobów, oznacza:

- brak porównywalności jednostkowego kosztu wytworzenia, ponieważ z powodu różnego stopnia wykorzystania zdolności produkcyjnych podlegałyby on fluktuacjom w kolejnych okresach;
- dostarczanie mylących informacji dla zarządzających do oceny rentowności produktów, ponieważ system finansowo-księgowy wykazywałby wysokie jednostkowe koszty wytworzenia w okresie spadku popytu (i zazwyczaj braku możliwości podniesienia cen) oraz relatywnie niskie koszty wytworzenia w okresie dużego popytu (Świdarska (red.) 2002, s. 2-108).

Wliczanie kosztów niewykorzystanych zdolności produkcyjnych do kosztu wytworzenia zapasu produktów powoduje zawyżenie kosztów zapasów w bilansie i w konsekwencji przenoszenie skutków finansowych nieefektywności i strat powstałych w bieżącym okresie na okresy następne. Im większy jest zapas wyrobów gotowych, półproduktów oraz produkcji niezakończonych na koniec okresu sprawozdaw-

czego, tym większy wpływ na wynik finansowy będzie miała ich nieprawidłowa wycena, tym wyższe jest ryzyko zniekształcenia sprawozdania finansowego.

Analiza sprawozdań finansowych spółek produkcyjnych zawierających w swojej ofercie zróżnicowany asortyment podlegający fluktuacjom wielkości sprzedaży wykazała, że spośród siedmiu wybranych spółek w czterech poziomach zapasów na koniec okresu sięgał 20% przychodów ze sprzedaży. Ilustruje to *Tabela 1*.

Tabela 1. Udział zapasu wyrobów gotowych oraz półproduktów i produkcji w toku w przychodach ze sprzedaży produktów na podstawie wybranych spółek giełdowych

Lp.	Nazwa spółki giełdowej (rok sprawozdania)	Zapasy wyrobów, półproduktów oraz produkcji w toku (w tys. zł)	Przychody ze sprzedaży produktów (w tys. zł)	Udział procentowy
1.	Libet SA (2013)	53 138	245 485	21,64%
2.	Apsilens SA (2012)	10 271	49 068	20,93%
3.	Bumech SA (2013)	20 769	111 185	18,67%
4.	Ursus SA (2013)	28 665	147 919	19,37%

Źródło: (Karwowski, Świdarska, Warowny 2015, s. 104)

Przy znacznym udziale zapasów wyrobów gotowych, półproduktów oraz produkcji w toku w bilansie spółki może wystąpić zagrożenie zniekształcenia sprawozdania finansowego i ryzyka strat spowodowanych nieprawidłowym ustaleniem kosztów wytworzenia zapasów produktów w konsekwencji:

- niedopasowania metod kalkulacji do złożoności produkcji,
- zaliczania do kosztów wytworzenia produktów kosztów niewykorzystanych zdolności produkcyjnych.

W przypadku problemów ze zbytem produktów w następnym okresie sprawozdawczym, nieprawidłowa wycena zapasów produktów może istotnie wpłynąć na wyniki finansowe, gdyż w zapasach utkwily straty z tytułu niewykorzystania zasobów w poprzednim okresie. Brak informacji o kosztach niewykorzystania zasobów (ukrytych w kosztach wytworzenia produktów) powoduje, że zarządzający nie zauważają problemu i nie podejmują decyzji, które mogłyby wpłynąć na poprawienie efektywności wykorzystania zasobów poprzez likwidację zbędnych lub zwiększenie ich wykorzystania poprzez np. świadczenie usług przerobu obcego lub szybkie wprowadzenie nowych asortymentów.

Sformułowane powyżej obawy potwierdzają wyniki badań empirycznych przeprowadzonych w polskich przedsiębiorstwach w trzecim kwartale 2014 roku.

Ryzyko gospodarcze przy nieprawidłowej wycenie produktów – wyniki badań empirycznych

Prawidłowość wyceny produktów zależy od stosowanych w jednostce rozwiązań w zakresie ujęcia w ewidencji poniesionych kosztów, powiązania tych kosztów z wyodrębnionymi obiektami kosztów i przyjętych metod kalkulacji.

Metoda kalkulacji kosztów produktów powinna być uzależniona od typu organizacji produkcji oraz jej złożoności i dlatego w ankiecie skierowanej do przedsiębiorstw zadano pytania o charakter produkcji i zastosowaną metodę kalkulacji. Badania ankietowe przeprowadzono w trzecim kwartale 2014 roku wśród przedsiębiorstw produkcyjnych i usługowych zlokalizowanych na terenie całej Polski.

W Tabeli 2 zaprezentowano odpowiedzi uzyskane w badaniach ankietowych w zakresie metod kalkulacji jednostkowych kosztów wytworzenia produktów w przedsiębiorstwach produkcyjnych w zależności od charakteru produkcji.

Tabela 2. Charakter produkcji a kalkulacja jednostkowych kosztów wytworzenia produktów w przedsiębiorstwach produkcyjnych

	Kalkulacja podziałowa	Kalkulacja doliczeniowa	Jednostkowe koszty wytworzenia nie są kalkulowane	Brak informacji	Razem
Produkcja masowa lub wielkoseryjna	5	15	1	2	23
Produkcja krótkoseryjna	2	4	0	0	6
Produkcja jednostkowa	2	5	0	0	7
Produkcja krótkoseryjna i jednostkowa	0	0	1	0	1
Razem	9	24	2	2	37

Źródło: (Karwowski, Świdarska, Warowny 2015, s. 106)

Wyniki badań wskazują na niedopasowanie sposobu kalkulacji do typu organizacji produkcji. Przy dużej złożoności produkcji stosowane są bowiem proste rozwiązania rachunku kosztów³.

Większość firm produkcyjnych nie posiada informacji o pośrednich kosztach produkcyjnych w podziale na zmienne i stałe. Nie kalkuluje też kosztów niewykorzystanych zdolności produkcyjnych. Tylko 50% przedsiębiorstw, w których koszty pośrednie stanowiły ponad 20% kosztów produkcyjnych, wskazało na występowanie problemu niewykorzystanych zasobów. W pozostałych twierdzono, że:

³ Niektóre spółki o produkcji jednostkowej i krótkoseryjnej stosowały kalkulacje podziałową, co mogło doprowadzić do zniekształcenia kosztu wytworzenia.

- nie mają niewykorzystanych zasobów;
- korzystają ze zwolnienia wprowadzonego w polskich przepisach dla przedsiębiorstw, które nie podlegają obowiązkowi badania sprawozdania finansowego;
- nie widzą potrzeby dysponowania takimi informacjami;
- mają sezonową produkcję;
- widzą nadmierny koszt uzyskania i przetwarzania takich danych.

W Tabeli 3 przedstawiono zestawienie pokazujące postrzeganie problemu niewykorzystanych zdolności produkcyjnych przez badane firmy.

Tabela 3. Niewykorzystanie zasobów a kalkulacja kosztów niewykorzystanych zdolności produkcyjnych w polskich przedsiębiorstwach produkcyjnych

Kalkulacja kosztów niewykorzystanych zdolności produkcyjnych	Niewykorzystanie zasobów	
	TAK	NIE
TAK	14%	26%
NIE	23%	27%

Źródło: (Karwowski, Świdarska, Warowny 2015, s. 109)

Brak informacji o kosztach niewykorzystanych zdolności produkcyjnych może wskazywać na ich ukrywanie w kosztach wytworzenia produktów; oznacza to zawyżenie wartości zapasów wyrobów gotowych, półfabrykatów i produkcji w toku oraz nieuzasadnioną poprawę wyniku finansowego. Ma to miejsce szczególnie w przedsiębiorstwach o wysokim udziale zapasów produktów w aktywach.

Jednym z pytań skierowanych w ankiecie do przedsiębiorstw było pytanie o wykorzystanie informacji o kosztach wytworzonych produktów. Okazuje się, że 75,6% przedsiębiorstw produkcyjnych wykorzystuje informacje o kosztach wytworzenia produktów do wyceny wytworzonych i sprzedanych wyrobów oraz wyceny zapasów wyrobów gotowych, półfabrykatów i produkcji w toku (Tabela 4), natomiast 91,9% przedsiębiorstw produkcyjnych wykorzystuje informacje z rachunku kosztów do zarządzania (Tabela 5).

Tabela 4. Wykorzystanie informacji o koszcie wytworzenia dla potrzeb wyceny wyrobów oraz produkcji w toku

	Wszystkie przedsiębiorstwa	Przedsiębiorstwa produkcyjne
Populacja	67	37
Wycena produktów	36 (53,7%)	28 (75,6%)
Wycena produkcji w toku	35 (52,2%)	28 (75,6%)

Źródło: (Karwowski, Świdarska, Warowny 2015, s. 111)

Tabela 5. Wykorzystanie informacji z rachunku kosztów w zarządzaniu

	Wszystkie przedsiębiorstwa	Przedsiębiorstwa produkcyjne
Populacja	67	37
Wszystkie opcje	58 (86,5%)	36 (97,3%)
Kalkulacja rentowności	46 (68,6%)	32 (86,5%)
Ustalanie cen	46 (68,6%)	30 (81,1%)
Kontrola kosztów	27 (40,2%)	19 (51,4%)
Analiza różnych składników kosztu wytworzenia	29 (43,2%)	21 (56,8%)

Źródło: (Karwowski, Świdarska, Warowny 2015, s. 111)

Powyższe dane wskazują, że przedsiębiorstwa wykorzystują informacje z rachunku kosztów nie tylko dla potrzeb sporządzania sprawozdania finansowego, ale także w zarządzaniu (m.in. rentownością). Odsetek ten był zdecydowanie większy w przypadku przedsiębiorstw produkcyjnych. W tym kontekście waga prawidłowej informacji o kosztach wytworzenia poszczególnych produktów w ograniczaniu ryzyka gospodarczego jest bardzo wysoka. Brak prawidłowej informacji o kosztach wytworzenia poszczególnych produktów może skutkować osiągnięciem wyników niezgodnych z przyjętymi na etapie podejmowania decyzji. Prawidłowa informacja o kosztach stanowi podstawę w procesie podejmowania decyzji związanych z rentownością przedsiębiorstwa oraz ustalaniem cen (Cokins 2004, s. 85-92; Kaplan, Cooper 1999, s. 2-6; Hicks 2005, s. 34).

Podsumowanie

Podejmowanie decyzji przez zarządzających, inwestorów oraz wierzycieli związane jest z dostępem do prawidłowych informacji o kosztach zasobów, procesów, produktów, klientów, kooperantów, projektów badawczych czy jednostek organizacyjnych. Wyniki przeprowadzonych badań wskazują, że rachunek kosztów w wielu polskich przedsiębiorstwach nie spełnia nawet wymagań wynikających przepisów ustawy o rachunkowości oraz międzynarodowych standardów sprawozdawczości finansowej. W wielu przypadkach stwierdzono niedopasowanie metody kalkulacji kosztów do typu produkcji oraz brak kalkulacji kosztów niewykorzystanych zdolności produkcyjnych, co oznacza, że informacje pochodzące z takiego rachunku kosztów zniekształcają sprawozdanie finansowe oraz zmniejszają znacznie jego użyteczność. Wpływają także na zwiększenie ryzyka inwestorów. Negatywne konsekwencje ma wykorzystanie informacji pochodzących z wadliwego rachunku kosztów przy podejmowaniu decyzji zarządczych.

Literatura

1. Cokins G. (2004), *Performance Management – Finding the Missing Pieces (to Close the Intelligence Gap)*, John Wiley & Sons, New Jersey.
2. Hicks D.T. (2005), *Good Decisions Require Good Models: Developing Activity-Based Solutions that Work for Decision Makers*, "Cost Management", May/June.

3. Holscher R. (1987), *Risikokosten – Management in Kreditinstituten*, Knapp, Frankfurt.
4. Kaplan R.S., Cooper R. (1999), *The Design of Cost Management Systems*, Prentice Hall, New Jersey.
5. Karwowski M., Świdarska G., Warowny P. (2015), *The Valuation of Finished Products as an Important Risk Factor in the Distortion of Financial Statements*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 84(140).
6. Kreim E. (1988), *Zukunftsorientierte Kreditentscheidung*, Gabler, Wiesbaden.
7. MSR 2 (2011), *Międzynarodowy Standard Rachunkowości 2 „Zapasy”*, Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, tom 1 i 2, IASB, polski przekład, Warszawa.
8. *Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie ustalania kosztu wytworzenia dla celów bilansowej wyceny zapasów*, załącznik do uchwały nr 1/07 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 16 stycznia 2007 r. (Dz. Urz. Ministra Finansów z 2007 r. nr 2, poz. 11).
9. Świdarska G.K. (red.) (2002), *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, Mac Consulting - Difin, Warszawa.
10. Świdarska G.K. (red.) (2004), *Obiektowy rachunek kosztów działań – koncepcja i wykorzystanie*, seria: Monografie i Opracowania, nr 526, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
11. Świdarska G.K. (red.) (2010), *Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza*, Mac Consulting - Difin, Warszawa.
12. Thlon M. (2013), *Charakterystyka i klasyfikacja ryzyka w działalności gospodarczej*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie”, nr 902.
13. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. 2016 poz. 1047).

ECONOMIC RISK OF INACCURATE VALUATION OF PRODUCTS

Abstract: The aim of paper is to show how significant is current valuation of products from the point of economic risk. A survey conducted among Polish companies has indicated that cost accounting does not accommodate the accurate calculation of individual product cost and correct valuation of products.

Keywords: cost accounting, economic risk, products, valuation



NOWE WYZWANIA ZARZĄDZANIA STRATEGICZNEGO W PODMIOTACH LECZNICZYCH – SZPITALACH

Jolanta Chluska

Politechnika Częstochowska
Instytut Finansów, Bankowości i Rachunkowości

Streszczenie: Podmioty lecznicze, przede wszystkim szpitale, realizują świadczenia zdrowotne w warunkach ograniczonych zasobów systemu. Kierownictwo podmiotów leczniczych musi zarządzać zakładami z uwzględnieniem zasady racjonalnego gospodarowania. Aby realizować te zadania, niezbędne jest formułowanie misji, strategii oraz celów działalności szpitala w krótkim i długim okresie. Częste zmiany, zarówno w podmiotach leczniczych, jak i ich otoczeniu, nie sprzyjają formułowaniu strategii i ukierunkowują zarządzanie podmiotem leczniczym przede wszystkim na decyzje krótkookresowe. Stawia to ważne wyzwania przed kadrą zarządzającą podmiotami leczniczymi w zakresie zarządzania strategicznego. Artykuł charakteryzuje istotę i możliwości zarządzania strategicznego w podmiotach leczniczych z uwzględnieniem specyficznych warunków ich funkcjonowania.

Słowa kluczowe: mapy potrzeb zdrowotnych, podmioty lecznicze, zarządzanie strategiczne

DOI: 10.17512/znpcz.2016.3.2.07

Wprowadzenie

Podmioty lecznicze funkcjonujące w systemie opieki zdrowotnej są podmiotami, dla których organem tworzącym są jednostki samorządu terytorialnego. Jako podstawowy element tego systemu samodzielność uzyskały one na początku 2000 roku. Zakres samodzielności operacyjnej i samofinansowania w dużej mierze powiązany jest z decyzjami na różnych szczeblach zarządzania w systemie opieki zdrowotnej. Ze względu na ograniczone zasoby systemu opieki zdrowotnej wykorzystanie ich musi być optymalizowane. Jednym z czynników tej optymalizacji powinno być jak najpełniejsze spełnienie oczekiwań pacjentów – odbiorców świadczeń zdrowotnych.

Artykuł skupia się na problemie zarządzania strategicznego w podmiotach leczniczych wpisującego się w nowe wyzwania wynikające z podejmowanych decyzji o charakterze systemowym.

Celem artykułu jest wskazanie relacji pomiędzy podejmowanymi decyzjami zarządzającymi na różnych szczeblach systemu opieki zdrowotnej z punktu widzenia świadczeniodawcy, jakim jest podmiot leczniczy. Na podstawie analizy dotychczasowego zakresu planowania działalności w podmiotach leczniczych można postawić tezę, że „podstawowym czynnikiem zarządzania strategicznego w podmiotach

lecniczych są strategiczne decyzje podejmowane na poziomie systemu opieki zdrowotnej”.

Jako narzędzia badawcze wykorzystano analizę aktów prawnych i literatury przedmiotu oraz przykład praktyczny odniesienia do mapy potrzeb zdrowotnych.

Podmiot leczniczy jako świadczeniodawca

Zasady funkcjonowania podmiotów leczniczych określa Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej. Najliczniejszą grupę podmiotów działalności leczniczej stanowią samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej (SPZOZ), przede wszystkim szpitale. Również działalność w zakresie świadczenia usług zdrowotnych jest najistotniejszym, z punktu widzenia społecznego, obszarem ich działalności, stąd dalsze rozważania niniejszego opracowania odnosić się będą do tej formy organizacyjno-prawnej podmiotów leczniczych.

Tabela1. Charakterystyka podstawowych świadczeń zdrowotnych podmiotów leczniczych

Rodzaj świadczenia	Zakres świadczenia	Podmiot świadczący
Szpitalne, stacjonarne i całodobowe świadczenia zdrowotne – kompleksowe świadczenia zdrowotne polegające na diagnozowaniu, leczeniu, pielęgnacji i rehabilitacji		Szpital
Inne niż szpitalne stacjonarne i całodobowe świadczenia zdrowotne	1) pielęgnacja i rehabilitacja pacjentów niewymagających hospitalizacji oraz zapewnienie im produktów leczniczych i wyrobów medycznych, pomieszczeń i żywienia odpowiednich do stanu zdrowia, a także prowadzenie edukacji zdrowotnej dla pacjentów i członków ich rodzin oraz przygotowanie tych osób do samoopieki i samopielęgnacji w warunkach domowych;	- zakład opiekuńczo-leczniczy
	2) pielęgnacja, opieka i rehabilitacja pacjentów niewymagających hospitalizacji oraz zapewnienie im produktów leczniczych potrzebnych do kontynuacji leczenia, pomieszczeń i żywienia odpowiednich do stanu zdrowia, a także prowadzenie edukacji zdrowotnej dla pacjentów i członków ich rodzin oraz przygotowanie tych osób do samoopieki i samopielęgnacji w warunkach domowych;	- zakład pielęgnacyjno-opiekuńczy
	3) działania usprawniające, które służą zachowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia;	- zakład rehabilitacji leczniczej
	4) sprawowanie wszechstronnej opieki zdrowotnej, psychologicznej i społecznej nad pacjentami znajdującymi się w stanie terminalnym oraz opieka nad rodzinami tych pacjentów.	- hospicjum

Ambulatoryjne świadczenia zdrowotne	<p>1) świadczenia podstawowej lub specjalistycznej opieki zdrowotnej oraz świadczenia z zakresu rehabilitacji leczniczej, udzielane w warunkach niewymagających ich udzielania w trybie stacjonarnym i całodobowym w odpowiednio urządzonej, stałym pomieszczeniu;</p> <p>2) badania diagnostyczne wykonywane w celu rozpoznania stanu zdrowia i ustalenia dalszego postępowania leczniczego.</p>	<p>- ambulatorium</p> <p>- zakład badań diagnostycznych</p> <p>- medyczne laboratorium diagnostyczne</p> <p>- pojazd lub inny obiekt przeznaczony do udzielania świadczeń zdrowotnych</p>
-------------------------------------	---	---

Źródło: Opracowanie własne na podstawie (Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r., art. 8-12)

Podmioty lecznicze w zakresie swojej działalności realizują:

- stacjonarne i całodobowe świadczenia zdrowotne,
- ambulatoryjne świadczenia zdrowotne,
- promocję zdrowia,
- zadania dydaktyczne i badawcze w powiązaniu z udzielaniem świadczeń zdrowotnych i promocją zdrowia, w tym wdrażanie nowych technologii medycznych oraz metod leczenia.

Charakterystykę świadczeń zdrowotnych prezentuje *Tabela 1*.

Wspólną cechą zaprezentowanych powyżej świadczeń zdrowotnych jest to, że działania te służą zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu bądź poprawie zdrowia lub są to inne działania medyczne wynikające z procesu leczenia.

Statut, nadany przez podmiot tworzący, może przewidywać prowadzenie określonej, wyodrębnionej organizacyjnie działalności innej niż działalność lecznicza.

Samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej, w tym szpitale, mogą uzyskiwać środki finansowe:

- z odpłatnej działalności leczniczej;
- z wydzielonej działalności innej niż udzielanie świadczeń zdrowotnych, jeżeli statut przewiduje prowadzenie takiej działalności;
- z odsetek od lokat;
- z darowizn, zapisów, spadków oraz ofiarności publicznej, także pochodzenia zagranicznego;
- na pokrycie ujemnego wyniku finansowego od organu tworzącego;
- na zadania zlecone, w tym programy zdrowotne.

Podstawowym źródłem finansowania realizowanych świadczeń zdrowotnych są zawierane umowy z płatnikiem – Narodowym Funduszem Zdrowia. Zasady finansowania świadczeń zdrowotnych reguluje Ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych.

Zarządzanie w podmiotach leczniczych

Za zarządzanie podmiotem leczniczym odpowiada kierownik jednostki. W przypadku podmiotów leczniczych niebędących przedsiębiorcami (m.in. SPZOZ – szpitali) stosunek pracy z kierownikiem podmiotu leczniczego, na podstawie powołania lub umowy o pracę, nawiązuje podmiot tworzący. Kierownika podmiotu leczniczego wspomaga rada społeczna, która jest organem doradczym, inicjującym i opiniodawczym. Jak w każdym podmiocie gospodarującym, proces zarządzania SPZOZ obejmuje planowanie, organizowanie, koordynowanie, motywowanie i kontrolę. Kluczowe decyzje podejmowane w procesach zarządzania podmiotem leczniczym prezentuje *Tabela 2*.

Tabela 2. Podejmowanie decyzji w procesach zarządzania SPZOZ

Składniki procesu zarządzania	Decyzje ekonomiczno-finansowe
Planowanie	<ul style="list-style-type: none"> – wyznaczanie zadań planowych przez poszczególne komórki organizacyjne podmiotu, – zastosowanie procesu budżetowania, – planowanie operacyjne i finansowe, – zastosowanie nowoczesnych rachunków kosztów, – doskonalenie procesów planowania w krótkim i długim okresie.
Organizowanie	<ul style="list-style-type: none"> – sterowanie przepływami środków materialnych i finansowych realizacji świadczeń zdrowotnych, – modyfikacja struktury organizacyjnej podmiotu pod kątem maksymalizacji sprawności organizacji, – doskonalenie współpracy z otoczeniem jednostki, – sterowanie funkcjami poszczególnych elementów struktury organizacyjnej dla zapewnienia realizacji celu podmiotu, jako całości.
Koordynowanie	<ul style="list-style-type: none"> – organizacja pracy ośrodków odpowiedzialności w obszarze struktury zasobów, – kształtowanie związków funkcjonalnych między ośrodkami odpowiedzialności i wewnątrz ośrodków, – eliminacja „wąskich gardeł” działalności poszczególnych ośrodków.
Motywowanie	<ul style="list-style-type: none"> – kształtowanie potrzeb pracowników i pacjentów, – planowanie zatrudnienia, – alokacja zasobów ludzkich w podmiocie, – budowa systemu motywacyjnego, – ocena efektywności funkcjonowania ośrodków odpowiedzialności w oparciu o wartości budżetowane.
Kontrola	<ul style="list-style-type: none"> – kontrola przygotowania podmiotu do realizacji powierzonych zadań, – kontrola prawidłowości funkcjonowania ośrodków w toku realizacji świadczeń zdrowotnych, – kontrola wykorzystania zasobów, – kontrola skutków funkcjonowania podmiotu lub jego komórek organizacyjnych dla realizacji celów organizacji i jej otoczenia, – kontrola finansowania przedsięwzięć.

Źródło: Opracowanie własne

Do istotnych uwarunkowań mających wpływ na funkcjonowanie i zarządzanie działalnością podmiotów leczniczych należą:

- zmniejszenie liczby podmiotów leczniczych na skutek połączeń lub likwidacji zakładów,
- przejmowanie zakresu świadczeń zdrowotnych likwidowanych zakładów, a co za tym idzie – konieczność obsługi większej liczby pacjentów,
- zwiększenie kosztów gotowości do udzielania świadczeń zdrowotnych, zmiany przepisów prawnych wpływających na warunki realizacji świadczeń zdrowotnych.

Planowanie strategiczne w szpitalach

Nowe warunki zewnętrzne i wewnętrzne funkcjonowania podmiotów leczniczych w warunkach samodzielności spowodowały wzrost złożoności procesów zarządzania i rozszerzenie się ich funkcji o wytyczanie nowych kierunków rozwoju i ich stymulowanie. Istotą zarządzania strategicznego jest taki wybór celów i zadań oraz ukształtowanie zasobów i procesów wewnętrznych, aby podmiot leczniczy mógł skutecznie reagować na trudne, nieprzewidziane zjawiska zewnętrzne (np. epidemie, zmiana uwarunkowań systemu opieki zdrowotnej). Strategia podmiotu wyznacza zasady sterowania zakładem w kierunku osiągnięcia założonych celów jednostki. Strategia jest różnie definiowana w literaturze. J. Stępniewski postrzega strategię jako „zestaw konkretnych decyzji, koncepcję rozwiązania konkretnych problemów i wyboru pewnych działań mających zapewnić osiągnięcie zamierzonych celów [...], sztukę prowadzenia wielkich operacji, tj. przygotowania organizacji i użycia będących w jej posiadaniu środków tak, aby w istniejących warunkach osiągnąć zamierzony cel” (Stępniewski (red.) 2008, s. 25). K. Oblój podkreśla, że „Strategia jest sztuką, podejmowania wyborów w warunkach ograniczeń, presji i szans” (Oblój 1998, s. 231). Ze względu na specyfikę funkcjonowania podmiotów leczniczych w zakresie realizacji świadczeń zdrowotnych oraz podejmowania decyzji w procesach zarządzania tymi podmiotami największe znaczenie będą miały strategie funkcjonalne. J. Niemczyk wyróżnia w grupie strategii funkcjonalnych:

- a) strategię działalności podstawowej,
- b) strategię finansowe,
- c) strategię personalne,
- d) strategię logistyczne,
- e) strategię marketingowe,
- f) inne strategię funkcjonalne (Krupski, Niemczyk, Stańczyk-Hugiet 2009, s. 101).

Strategia działalności podstawowej obejmuje działania (zachowania) wynikające z długoterminowego planu działalności. Obejmuje ona także działania (wzorce działań) pozwalające zająć uprzywilejowaną pozycję względem otoczenia, ukierunkowane na współtworzenie wartości dodanej dla pacjenta, jak i samego podmiotu.

Strategia finansowa podmiotu leczniczego, w aspekcie jej wymiaru funkcjonalnego, obejmuje plany wielkości finansowych realizujących ustalone w strategii

ogólnej kryterium optymalizacji wykorzystania zasobów podmiotu. Będzie miała wpływ na zajęcie uprzywilejowanej pozycji w otoczeniu, warunki negocjacji, zakres ryzyka działalności oraz reakcji na to ryzyko.

Według M. Gierszewskiej „zarządzanie zasobami ludzkimi, jako strategia funkcjonalna, musi być zgodne ze strategią przedsiębiorstwa i obejmować relacje pomiędzy strategią a strukturą, czyli wyznaczaniem miejsca konkretnych ludzi na konkretnych stanowiskach w organizacji, kulturą organizacyjną, pozyskaniem i rozwojem pracowników” (Gierszewska 2001, s. 20). Zasoby ludzkie stanowią bardzo istotny potencjał podmiotu leczniczego. Jest najważniejszym atutem konkurencyjności podmiotu leczniczego i jego pozycji w otoczeniu. Strategiczne zarządzanie zasobami ludzkimi w podmiotach leczniczych ukierunkowane jest na kompetencje pracowników oraz zarządzanie kompetencjami.

Strategie logistyczne koncentrują się na sprawnym przepływie zasobów materialnych oraz informacji w podmiotach leczniczych. Wiąże się to z optymalizacją fizycznego przepływu zasobów materialnych (środków trwałych, materiałów) i ich alokacji, infrastruktury i kosztów procesów logistycznych, usprawnieniem systemów informacyjnych.

Strategie marketingowe mają mniejsze znaczenie w podmiotach leczniczych niż w innych jednostkach, ze względu na ustawowy zakaz reklamy swojej działalności. Podmiot wykonujący działalność leczniczą podaje do wiadomości publicznej informacje o zakresie i rodzajach udzielanych świadczeń zdrowotnych. Treść i forma tych informacji nie mogą mieć jednak cech reklamy (Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r., art. 14 ust. 1). Odnosząc postrzeganie strategii marketingowych do zadań podmiotu leczniczego, można określić ją jako systematyczną analizę potrzeb pacjentów, projektowanie i realizację określonego zakresu świadczeń zdrowotnych tak, aby spełnić oczekiwania odbiorców tych świadczeń w sposób bardziej efektywny niż inni świadczeniodawcy.

Skala i zakres działalności prowadzonej przez podmioty lecznicze może wyznaczać inne obszary strategii funkcjonalnych ukierunkowanych przykładowo na badania i rozwój czy nowe technologie medyczne.

Determinanty planowania strategicznego w szpitalach

Zarządzanie podmiotami gospodarczymi sprowadza się przede wszystkim do zwiększenia wydajności prowadzonej działalności lub zwiększenia oszczędności, co w efekcie prowadzi do powiększenia zasobów. Przejawia się to w następujących celach szczegółowych:

- zwiększeniu przychodów,
- zmniejszeniu kosztów,
- optymalizacji relacji przychodów i kosztów.

W podmiotach leczniczych, jakimi są szpitale, założyć należy ograniczony wpływ kadry zarządzającej na wysokość przychodów. Procesy zarządzania większy nacisk będą kłaść na optymalizację kosztów i ich relacji do przychodów wynikających z zawartych kontraktów.

Strategia działania w obszarze kosztów szpitala może przybierać postać:

- minimalizacji kosztów,
- zróżnicowania oferty realizowanych usług zdrowotnych,
- koncentracji na wybranych usługach.

Strategie szpitali ukierunkowane na minimalizację kosztów wychodzą z założenia, że przy cenach narzucanych przez organy finansujące lub sterowanych przez rynek, niewielkich możliwościach zróżnicowania usług zdrowotnych, najlepszą pozycję konkurencyjną będą miały te zakłady, które przy niezmiennych poziomach jakości świadczenia usług zrealizują je, ponosząc najniższe koszty, a tym samym osiągną najwyższą marżę. Takie relacje zapewniają uzyskanie środków na dalszy rozwój.

Rodzaj oferowanych usług zdrowotnych ogranicza możliwość realizacji strategii dyferencjacji. Nieliczne, wybrane szpitale będą mogły ukierunkować się na wyspecjalizowane usługi medyczne. Wtedy unikalność oferty i wysoka specjalizacja połączona z wysokim poziomem jakości jej realizacji pozwoli na indywidualne ustalanie cen i optymalizację kosztów (brak wtedy porównywalności do usług innych jednostek). Polityka finansowa w sferze operacyjnej szpitali będzie się więc koncentrowała w praktyce na zagwarantowaniu niezbędnego poziomu przychodów zapewniających przekroczenie progu rentowności oraz na analizie ponoszonych kosztów.

Przetrwanie i rozwój to dwie zasadnicze orientacje szpitali w warunkach konkurencji. Jeśli chodzi o konkretne warunki funkcjonowania, to przykładowo: w nieprzychylnych warunkach większy nacisk kładzie się na przetrwanie, natomiast w warunkach bardziej dogodnych zainteresowanie zakładu skierowane jest w stronę rozwoju¹.

W literaturze przedmiotu zwraca się uwagę na wewnętrzne i zewnętrzne czynniki wpływające na postać strategii. Do czynników zewnętrznych zaliczane są czynniki polityczne, socjalne, regulatory, warunki gospodarcze, szanse i zagrożenia jednostki. Do czynników wewnętrznych zaliczane są takie składniki jak: pozycja marketingowa, organizacja, aspiracje personelu, filozofia działania, etyka i kultura jednostki (Tubek 2005, s. 42).

Mapa potrzeb zdrowotnych a nowe wyzwania zarządzania strategicznego w podmiotach leczniczych

Racjonalizację gospodarowania zasobami systemu opieki zdrowotnej warunkują:

- ograniczony charakter zasobów,
- publiczny charakter wydatków na finansowanie świadczeń zdrowotnych,
- potrzeba optymalizacji wykorzystania zasobów w kontekście rosnących potrzeb opieki zdrowotnej starzejącego się społeczeństwa oraz uwarunkowań zdrowotnych populacji.

¹ Rachunkowość zarządcza i jej nowoczesne narzędzia (przykładowo zrównoważona karta dokonań, rachunek kosztów zmiennych budżetowanie) wskazywane są jako narzędzia zarządzania w podmiotach leczniczych (Świdarska, Pielaszek 2015, rozdz. 4-9).

Narzędziem skutecznego planowania zabezpieczenia dostępności do świadczeń opieki zdrowotnej z uwzględnieniem specyfiki potrzeb zdrowotnych społeczności lokalnych są mapy potrzeb zdrowotnych. Mapa potrzeb zdrowotnych systemu opieki zdrowotnej ustalana jest na poziomach regionów (województw) i centralnie koordynowana (Ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r., art. 95a). Regionalna oraz ogólnopolska mapa potrzeb zdrowotnych składa się z następujących części:

- analizy demograficznej i epidemiologicznej,
- analizy stanu i wykorzystania zasobów,
- prognoz potrzeb zdrowotnych.

Mapy potrzeb zdrowotnych są jawne i można się z nimi zapoznać na stronach Ministerstwa Zdrowia. Jako przykład informacji wspierającej podejmowanie decyzji strategicznych w regionach może służyć fragment opracowania *Mapy potrzeb zdrowotnych dla województwa śląskiego w zakresie onkologii*.

Przykład

Prognoza świadczeń. Zakres chemioterapii

1. W scenariuszu maksymalnym, w badanym horyzoncie czasowym szacuje się nieznaczny wzrost zapotrzebowania na świadczenia w zakresie chemioterapii (hospitalizacja, jednodniowa, ambulatoryjna) z 180,5 tys. osobodni w roku 2016 do 184,8 tys. osobodni w roku 2029 (+2,4%).
2. W scenariuszu minimalnym, w badanym horyzoncie czasowym szacuje się nieznaczny wzrost zapotrzebowania na świadczenia w zakresie chemioterapii (hospitalizacja, jednodniowa, ambulatoryjna) z 72,1 tys. osobodni w roku 2016 do 75,3 tys. osobodni w roku 2029 (+4,4%).
3. Na podstawie prognozy osobodni chemioterapii wyliczono optymalną liczbę placówek realizujących świadczenia chemioterapii w województwie przy założeniu ogólnopolskiej średniej osobodni z roku 2012 jako minimalnych dla opłacalności. W wariantcie maksymalnym, do roku 2029 pojawi się miejsce na rynku zdrowia na 11 nowych ośrodków realizujących świadczenia chemioterapii.

Prawdopodobnie część wzrostu zapotrzebowania zostanie pokryta przez rozbudowę i optymalizację struktury realizowanych świadczeń w dotychczas istniejących ośrodkach. W wariantcie minimalnym do roku 2029 nie pojawi się zapotrzebowanie na nowe ośrodki (*Mapa potrzeb zdrowotnych w zakresie onkologii dla województwa śląskiego. Podsumowanie*, s. 11).

Jak pokazuje przegląd opracowanych map potrzeb zdrowotnych, powołane do tego rady do spraw opracowania potrzeb zdrowotnych wskazują kierunki zmian systemowych w poszczególnych obszarach świadczeń zdrowotnych. Jest to ważny czynnik planowania strategicznego zarówno w regionach, jak i podmiotach leczniczych.

W zakres map zdrowotnych wchodzi analiza danych za rok poprzedzający o dwa lata pierwszy rok obowiązywania mapy, natomiast prognozy ustalane na bazie tych danych sporządzane są na okres obowiązywania mapy oraz na 10 i 15 lat (Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 26 marca 2015 r., § 2). Pozwala to na ustalenie priorytetów dla regionalnej polityki zdrowotnej. Sterowanie zasobami systemu

opieki zdrowotnej realizowane będzie przez wojewodę, za pomocą następujących parametrów:

- opiniowanie celowości tworzenia na obszarze województwa nowych podmiotów działalności leczniczej lub rozbudowy już istniejących,
- opiniowanie celowości znaczącego zwiększania potencjału w zakresie środków trwałych podmiotów leczniczych,
zarówno w zakresie świadczeń szpitalnych, jak i w zakresie ambulatoryjnych świadczeń specjalistycznych.

Podsumowanie

Podmioty lecznicze podejmują decyzje w zakresie zarządzania, uwzględniając różne czynniki o charakterze wewnętrznym, ale także zewnętrznym, często makroekonomicznym, systemowym. Koordynacja działań na poziomie regionów, ale także całego systemu, pozwala racjonalnie wykorzystać ograniczone zasoby systemu oraz zapobiegać ich marnotrawstwu w przyszłości. Działania podejmowane przez organy tworzące oraz w ramach całego systemu istotnie wpływają na podejmowane decyzje, wyznaczając kierunki zmian strukturalnych. Elementem decyzji strategicznych będzie zapewne także uwzględnienie w planowaniu zasobów już pozyskanych oraz decyzji z okresów poprzednich (Dwornikowska-Dąbrowska 2014, s. 178). Zachowanie ciągłości w zarządzaniu podmiotami leczniczymi jest warunkiem zachowania racjonalności wykorzystania potencjału. Postawiona więc na wstępie artykułu teza jest zasadna i podkreśla priorytet w zarządzaniu podmiotem leczniczym.

Literatura

1. Dwornikowska-Dąbrowska M. (2014), *Blok operacyjny – gotowość czy niewykorzystany potencjał*, [w:] Świdarska G.K. (red.), *Koszty w opiece zdrowotnej*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
2. Gierszewska G. (2001), *Strategia przedsiębiorstwa a zarządzanie zasobami ludzkimi*, [w:] Ludwicyński A., Stobińska K. (red.), *Zarządzanie strategiczne kapitałem ludzkim*, Poltext, Warszawa.
3. Krupski R., Niemczyk J., Stańczyk-Hugiet E. (2009), *Koncepcje strategii organizacji*, PWE, Warszawa.
4. *Mapa potrzeb zdrowotnych w zakresie onkologii dla województwa śląskiego. Podsumowanie*, Ministerstwo Zdrowia, <http://www.mapypotrzebzdrowotnych.mz.gov.pl/mapy-potrzeb-zdrowotnych/> (dostęp: 10.06.2016).
5. Obłój K. (1998), *Strategia organizacji. W poszukiwaniu trwałej przewagi konkurencyjnej*, PWE, Warszawa.
6. Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 26 marca 2015 r. w sprawie zakresu treści map potrzeb zdrowotnych (Dz.U. 2015 poz. 458).
7. Stępniewski J. (red.) (2008), *Strategia, finanse i koszty szpitala*, Wolters Kluwer, Warszawa.
8. Świdarska G.K., Pielaszek M. (2015), *Rachunkowość zarządcza w podmiotach leczniczych*, Wolters Kluwer, Warszawa.
9. Tubek S. (2005), *Komercjalizacja i prywatyzacja ZOZ – kluczowe warunki do osiągnięcia sukcesu*, [w:] Głowacka M.D. (red.), *Profesjonalizm w ochronie zdrowia*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Komunikacji i Zarządzania w Poznaniu, Swarzędz.

10. Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (Dz.U. 2015 poz. 618).
11. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz.U. 2015 poz. 581).

NEW CHALLENGES OF STRATEGIC MANAGEMENT IN MEDICINAL ENTITIES-HOSPITALS

Abstract: The medicinal entities, primarily hospitals, carry out health services in conditions of limited resources of the system. Management of medical entities must manage the workplaces taking into account the principle of rational management. To carry out these tasks, it is necessary to formulate the mission, strategy and objectives of the hospital activities in the short and long term. Frequent changes in both medicinal entities and their surroundings, are not conducive to the formulation of strategies and directing management of medicinal entity primarily on short term decisions. This puts important challenges in front of the management of entities in terms of strategic management. Article characterizes the essence and possibilities of strategic management in medicinal entities, taking into account the specific conditions of their activity.

Keywords: healthcare entities, maps of health Leeds, strategic management



IDENTIFICATION OF TRANSACTION COSTS IN THE ENTERPRISE BUDGETING SYSTEM

Olena Kyzenko, Dmytro Kyzenko

Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman (Ukraine)
Factor Naftogas LLC, Chief of legal department (Ukraine)

Abstract: The article examines the company's business model in the context of transformational and transactional costs of economic organization. Strategic budget seen as a tool of identification and registration of transaction costs in the system of enterprise budgeting. The structure of proposed budget reflect the strategic transformation and transaction costs of the enterprise for the main business models blocks: consumer segments, value proposition, sales channels, customer relationships, revenue streams, key resources, key activities, key partners.

Keywords: budgeting system, transaction costs, budgeting objects, management accounting, budgeting

DOI: 10.17512/znpcz.2016.3.2.08

Introduction

The most influential trend of the world economy at present is the informatization of all spheres of public life and enhance the role of public institutions. As a result of the impact of this factor in the company feels the importance of strengthening of information resources for business efficiency, so there's a need to change traditional approaches to definition of tasks of budgeting as management accounting system and its organization on the basis of new institutional economics.

Identification of the transaction and transformation costs of the system will provide budgeting the information basis for finding optimal capacity for reduction of wasteful expenditure of resources of all types through the transformation of supply chains by institutional arrangements. This approach requires a shift of accents in the system with primary budgeting establishing an information provision control forecasting.

Using the power of modern information technologies (eg, CRM and SRM systems), the company is constantly increasing internal and external flow of unstructured or semistructured information to find effective business models. Only in case of appropriate methods of structuring and analytical evaluation of such information in the budgeting system, it can become a strategic asset as a source of new and support existing competitive advantages. Thus, the ability to control transaction costs at the enterprise creates conditions for effective strategic management, fundamentally changing approaches to competition and cooperation between economic actors in the market, the urgency driven by the study.

Analysis of recent research and publications

The problem of the development of methodology for budgeting transaction costs of integration has character and has its place at the intersection of theoretical and applied research. The overall methodological basis of the study is the new institutional economics based on scientific research R. Coase (Kouz 1993, p. 192) and D. North (North 1997). Theoretical aspects of the definition and classification of transaction costs of the organization are reflected in the writings of many scholars, including: K. Arrow, T. Fisher, A. Auzan, L. Bazalieva, R. Kapelyushnikov and others. Specifically, in this study, while structuring transaction costs organizations applied research results E. Furubotn and R. Richter (Furubotn, Rixter 2005).

Research and publications that highlight issues of budgeting in technology companies focused mainly in the works of the Controlling or management accounting, including such authors as S. Golov, C. Drury, A. Karpov, J. Foster, D. Han, C. Hornhren. These authors highlight budgeting with a focus on structuring and registration of planned and actual information on the operational activities of the company to improve the function of controlling of its costs and revenues. This study uses the scientific work of V. Hrutsky and V. Gamayunov (Xruckij, Gamayunov 2006) to determine budgeting and structuring enterprise information into basic and operational budgets. The majority of these studies focused on internal functional aspects of the company, because expansion requires further scientific problem of selection and structuring of information that it is advisable to register in the system of budgeting on an ongoing basis to ensure information forecasting and strategic management. In this study, we use findings of A. Ostervalder and Y. Pigneur (The Business Model Canvas) to structure information about the environment of the company under the relevant elements of the business model (Osterval'der 2012).

The goals and objectives of the study

The process of improvement of transaction costs budgeting methodology currently focused on applied research and mainly occurs through finding the solutions to practical problems in the management of modern enterprises. Therefore theoretical generalizations and develop uniform methods of forming a budgeting system based on a new institutional theory is actually a scientific task.

The purpose of this study is to develop methodical bases of identification of transaction costs at the enterprise budgeting system aimed at synthesis of information on costs of the company as a result of the implementation of its business model. To achieve the goal of the article we decided to set the following objectives:

- Form tendencies of transaction costs of the company according to the main elements of its business model, customer segments, value propositions, channels, customer relationships, revenue streams, key resources, key activities, key partners

- Find the directions of transforming enterprise budgeting system that provides grouping articles of transaction costs to structure the basic elements of its business model.
- Investigate the practice of incoming information flow in the system of budgeting in the Ukraine in the context of transaction costs reflection.

Trends of company transaction costs formation according to the main elements of its business model

Given the fact that the concept of transaction costs is still controversial for researchers in this study we take the definition of transaction costs of E. Furubotn and R. Richter as a basis. They define transaction costs as the costs incurred for installation, use, maintenance and change of institutions as law (collectively law) as the rights and institutions (the specific principles of agreements concluded) (Furubotn, Rixter 2005, p. 58).

For characteristics of enterprise business model we will take the elements proposed of A. Ostervalder and Y.Pigneur: Key Partners, Key Activities, Value Propositions, Key Resources, Customer Relationships, Customer Segments, Channels, Cost Structure, Revenue Streams (Osterval'der 2012, p. 22-23). In the context of strategic analysis approach to determine the basic formation drivers of transaction costs associated with changes in the institutional environment.

Configuration of enterprise business model underlies the distinction transaction costs for firms and transformation costs (costs that reflect the cost of resources owned, run and used for production of the product within the company). Each company defines a set of activities that are carried out independently or transferred to outsourcing and key resources that are owned or involved from the outside. That formed supply chain unique to each company that reflects the relations of property and conditions of contracts. Transformation costs arising from the independent exercise of certain activities by using their own resources. With the increase in the share of attracted resources and activities that are given to outsourcing, the share of transaction costs of the company. Strategic decisions are aimed at changing the proportions between the transaction and transformation costs of the company by the criterion of business efficiency.

In practice business transformation costs always are clear and controlled by the company through management accounting, and transaction costs may be partly implicit and can not always be identified and assessed at the time the strategic decision to change the business model, especially if the company enters the new markets or first decides to transfer some activities to outsourcing.

All transaction costs are considered in our work due to proposed by E. Furubotn and R. Richter classification groups (Furubotn, Richter 2005, p. 58-63):

- Market transaction costs (costs of using the market mechanisms);
- Administrative transaction costs (costs of monitoring the implementation of labor agreements between the firm and its employees);
- Political transaction costs (costs associated with the operation and adjustment of the institutional framework of government).

Market transaction costs are the largest group of transaction costs. These group's costs arise mainly when choosing consumer segments (expert market research), developing value propositions for clients (search and processing of information on existing and potential customers' needs and develop competitive market of goods and services) assessing the effectiveness of distribution channels (the cost of searching for information for new distribution channels, service contracts for revenues to consumer products and services as carriers of value proposition), customer relationship (speed of service agreements with customers, the cost of providing information about the product or service to customers) and key partners (agreements on the transfer of certain the outsourcing of jobs and finding information about long-term partnership). In these segments, transaction costs can be divided into the following groups: the cost of contracts preparation, the costs of contracting, the costs of monitoring and enforcement of contractual obligations.

Managerial transaction costs are allocated in the following categories:

- The cost of creating, maintaining or changing the organizational design (the costs of search personnel costs for implementation and upgrade information technology, protection from acquisitions, public relations support, etc.)
- Information on the cost management decisions (coaching, consulting), monitoring the quality and performance of employees by foreign analysts (consultants) and others.

These costs arise primarily when forming elements such as business models as key resources, key activities and relationships with customers.

The group of political transaction costs include the costs of maintaining and changing the formal and informal political organization systems (costs associated with the establishment of a legal framework, administrative structure of the state, military and judiciary) and the operating costs of government (expenditures related to the implementation of legislative norms, defense spending, the administration of justice). This type of transaction costs in determining the value emerging proposals, key partners and key activities of the company. Their level before all contribute to the general business conditions in a country. The importance of political transaction costs increases with the increasing globalization of business trends.

Medium and small businesses, focused mainly on local markets, have limited capacity to manage political transaction costs. Transnational corporations, oriented to the global market, have the ability to manage these costs in lobbying for their own interests or the formation of value proposition, which should take into account the legal requirements for product quality and safety. This group of costs include the costs related to the social responsibility of business, aimed at the development of specific regions or socially oriented programs.

Dedicated transaction costs of the enterprise (market, management and political), not always be complete and accurate assessment because of information asymmetry in the market. Changing the business model of the company, respectively, changes the point of demarcation transformation and transaction costs. Changing the balance between them is not always proportional, which can lead to low efficiency of strategic planning. The primary task of strategic planning

is now the most effective overcoming of information asymmetry. As a result of the implicit transaction costs for business is a clear decision-making in the organization. There is a need in constant updating of explicit information on transaction costs in the system of management accounting in accordance with the basic elements of its business model.

Fields of enterprise transformation budgeting system to display transaction costs

Existing approaches to the definition and classification of transaction costs, particularly in public works (Auzan 2014; Bazalieva 2009; *Institucional'naya e'konomika* 2005; <http://www.libertarium.ru>, <http://www.finansy.ru>), is somewhat eclectic with respect to the strategic and operational levels of management of the organization and focused mainly on macroeconomic aspects influence the its activities. Thus, when considering the problems of identification of transaction costs in the system of budgeting, focus is set on the detail of its structural aspect. Partial results of the study of this issue is presented in (Kyzenko 2013; Kyzenko 2015), that depicts the interconnection of structural and organizational and process aspects of budgeting and accounting constraints on national standards in Ukraine for the identification and registration of transaction costs.

The structure of the enterprise budgeting system consists of three interrelated elements, which have become a whole: technology, organization and automation of budgeting. This budgeting technology defines the hierarchy and formats of budgets and methods of collection, processing and analysis of planned and actual information about the company in planning and reporting periods. Traditionally, the budgeting on the system level includes budgeting objects - responsibility centers consist of operating budgets, the level of the enterprise or business units consist of the main budgets: the budget of revenues and expenditures, budget cash flow and balance. The structure of these budgets expenditures aimed at collecting and analyzing information for effective sales planning and control functions of the current activity. For information support of strategic management we propose to supplement the budgets of enterprises with set strategic budget.

Strategic budget is a framework document. It, on the one hand, is a document of strategic management (final block of business model after O. Ostervalder and Y.Pigneur "cost structure"). On the other hand, it is used in the system of budgeting to identify the key drivers of transaction costs on the formation conditions of realization of a particular business model and state institutional environment. Unlike the traditional approach, strategic budget should contain a structure of transaction and transformation costs by major blocks of business models:

- Consumer segments: transformation costs of market research, market transaction costs;
- Value proposition: the cost of existing research and the formation of the future needs of consumers and research and development, market transaction costs, administrative transaction costs;

- Distribution channels: transformational marketing costs, market transaction costs;
- Customer relationships, transformational marketing and administrative expenses, market transaction costs, administrative transaction costs;
- Key resources transformational direct transaction costs, market transaction costs, administrative transaction costs;
- Key activities: transformation costs (investment costs and operating overhead costs, market transaction costs, administrative transaction costs, political transaction costs);
- Key partners: the market transaction costs, political transaction costs.

After formation of the strategic budget, it is necessary to amend the classifier costs to synchronize information display with a budget of income and expenditure and operating budgets. Such approach would accumulate in the system of management accounting information on the costs of business organization on key strategic guidelines allowing for the institutional environment. Accordingly, the budgeting system of the enterprise becomes a management tool and meets current and potential needs of the organization and can be complicated and developed with the development of the organization, the information will be the basis for solving forecasting problems.

The practice of forming input information flow in the system of budgeting in Ukraine in the context of transaction costs reflection

With the implementation of the budgeting system it must be remembered in the enterprise that the cost of obtaining information shall not exceed the value of the last possession, so budgeting system should be sufficiently flexible and adaptable to the needs of a particular company. According to a study of the KNEU Institute of Management Consulting for the years 2014-2015, 77% of Ukrainian companies use budgeting as a management tool (Furubotn, Rixter 2005, p. 15). Compared with 2009, this figure increased by almost 30%, with about 20% (<http://mci.kneu.edu.ua>, p. 11, 16) of the firms have implemented budgeting over the last two years. Most companies use budgeting mainly for solving operational management problems.

For the majority of domestic enterprises the only complete, systematic database of operational costs is the accounting system. Therefore, in the study areas of classification of transaction costs in order to display them in the accounting system of economic information company, the approach to the partial display of explicit transaction costs in the accounting system for the management of the organization chart of accounts used to account for current operations has been extended. There are objective limits of managerial accounting at domestic enterprises to conduct analytical studies that make it almost impossible to identify the internal environment factors that affect the amount of transaction costs and makes it impossible to effectively make management decisions for their optimization through the reconfiguration of supply chains by institutional arrangements. This approach only reinforces the problem of information asymmetry in the enterprise,

narrowing opportunities for strategic analysis of the company's business model in terms of view of competitive relations and cooperation between economic actors in the chain of economic value added.

Modern CRM and SRM systems allow enterprises to register the transaction costs in the context of relationships with the subjects of the institutional environment that affects the formation of the groups of transaction costs. Using strategic budget will provide the opportunity to apply the integration approach to collecting and analyzing information about the company in the context of its strategic choice.

Conclusions

Summarizing the results of the study, we should note that the business model of the enterprise is a key factor in determining the point of disengagement of transaction and transformation costs of economic organization. In the enterprise system of budgeting a strategic budget can be the tool for identification and registration of transaction costs in accordance with its business model. The structure of the budget should reflect the strategic transformation and transaction costs of the enterprise for the main blocks business models: consumer segments, value proposition, sales channels, customer relationships, revenue streams, key resources, key activities, key partners.

This approach makes it possible to identify the main drivers of transaction costs and increases the efficiency of decision-making regarding the reconfiguration of supply chains by institutional arrangements. The cost structure of strategic budget must be synchronized through a classifier of cost structure of budget income and expenditure and corresponding classifications in CRM and SRM systems for accounting and cost analysis in the context of strategic decisions to understand the process of cooperation and competition between business entities.

Literature

1. Аузан А. (2014), *Экономика всего. Как институты определяют нашу жизнь*, Манн, Иванов и Фербер, Москва.
2. Базалієва Л.В. (2009), *Науково-теоретичні та методичні основи управління трансакційними витратами підприємства: монографія*, Вид. ХНЕУ, Харків.
3. Эрроу К. (1993), *Возможности и пределы рынка как механизма распределения ресурсов*, т. 1, THESIS, Москва.
4. Фуруботн Э., Рихтер Р. (2005), *Институты и экономическая теория. Достижения новой институциональной экономической теории*, Издательский дом СПбГУ, СПб.
5. *Институциональная экономика /под общ.ред.*, Инфра-М, Москва 2005.
6. Верба В., *Дослідження стану та тенденцій розвитку українських підприємств/ Інститут управлінського консультування КНЕУ [Електронний ресурс] http://mci.kneu.edu.ua/ua/projects_mci/project_1314/ (открыт: 01.04.2016).*
7. Капелюшников Р.И. (1994), *Категория трансакционных издержек [Электронный ресурс]*, http://www.libertarium.ru/l_libsb3_1-2 (открыт: 01.04.2016).

8. Кизенко О.О. (2013), *Бюджетне управління підприємством: проблеми застосування системного підходу Стратегія економічного розвитку України*, Зб. наук. праць., вип. 32., КНЕУ, Київ.
9. Кизенко О.О. (2015), *Трансакційні витрати підприємства: проблеми ідентифікації та обліку в інформаційній системі // Стратегія підприємства: результативність за умов системних трансформацій*, зб. матеріалів Міжнар. Наук-практ. конф., КНЕУ, Київ.
10. Коуз Р. (1993), *Фирма, рынок и право (1993)*, Дело, Москва.
11. Норт Д. (1997), *Вклад неoinституционализма в понимание проблем переходной экономики* [Электронный ресурс], <http://www.finansy.ru/publ/north.htm> (открыт: 01.04.2016).
12. Остервальдер А. (2012), *Построение бизнес-моделей: Настольная книга стратега и новатора*, Альпина Паблишер, Москва.
13. Хруцкий В.Е., Гамаюнов В.В. (2006), *Внутрифирменное бюджетирование: настольная книга по постановке финансового планирования*, Финансы и статистика, Москва.

Transliteration

1. Auzan A. (2014), *E'konomika vsego. Kak instituty opredelyayut nashu zhizn'*, Mann, Ivanov i Ferber, Moskva.
2. Bazalieva L.V. (2009), *Naukovo-teoretichni ta metodichni osnovi upravlinnya transakcijnimi vitratami pidpriemstva: monografiya*, XNEU, Kharkiv.
3. E'trou K. (1993), *Vozmozhnosti i predely rynka kak mexanizma raspredeleniya resursov*, t. 1, THESIS, Moskva.
4. Furubotn E., Rixter R. (2005), *Instituty i e'konomicheskaya teoriya. Dostizheniya novoj institucional'noj e'konomicheskoy teorii*, Izdatel'skij dom SPBGU, Sankt-Peterburg.
5. *Institucional'naya e'konomika*, Infra-M, Moskva, 2005.
6. Kapelyushnikov R.I. (1994), *Kategoriya transakcionnyx izderezhek* [E'lektronnyj resurs], http://www.libertarium.ru/l_libsb3_1-2 (accessed: 01.04.2016).
7. Kyzenko O.O. (2013), *Byudzhethne upravlinnya pidpriemstvom: problemi zastosuvannya sistemnogo pidxodu "Strategiya ekonomichnogo rozvitku Ukraini"*, No. 32, KNEU, Kyiv.
8. Kyzenko O.O. (2015), *Transakcijni vitrati pidpriemstva: problemi identifikacii ta obliku v informacijnij sistemi*, "Strategiya pidpriemstva: rezul'tativnist' za umov sistemnix transfrmacij", zб. materialiv Mizhnar. Nauk-prakt. konf., KNEU, Kyiv.
9. Kouz R. (1993), *Firma, rynek i pravo*, Delo, Moskva.
10. North D. (1997), *Vklad neoinstitucionalizma v ponimanie problem perexodnoj e'konomiki* [E'lektronnyj resurs], <http://www.finansy.ru/publ/north.htm> (accessed: 01.04.2016).
11. Osterval'der A. (2012), *Iv Pin'e Postroenie biznes-modelej: Nastol'naya kniga stratega i novatora*, Al'pina Pablisher, Moskva.
12. Verba V., *Doslidzhennya stanu ta tendencij rozvitku ukraïns'kix pidpriemstv*, "Institut upravlins'kogo konsul'tuvannya KNEU" [E'lektronnyj resurs], http://mci.kneu.edu.ua/ua/projects_mci/project_1314/ (accessed: 01.04.2016).
13. Хруцкий В.Е., Gamayunov V.V. (2006), *Vnutrifirmennoe byudzhetrovanie: nastol'naya kniga po postanovke finansovogo planirovaniya*, Finansy i statistika, Moskva.

IDENTYFIKACJA KOSZTÓW TRANSAKCYJNYCH W SYSTEMIE BUDŻETOWANIA PRZEDSIĘBIORSTWA

Streszczenie: Artykuł analizuje model biznesowy spółki w kontekście kosztów transformacyjnych i transakcyjnych organizacji gospodarczej. Budżet strategiczny jest postrzegany jako narzędzie identyfikacji i rejestracji kosztów transakcyjnych w systemie budżetowania przedsiębiorstw. Struktura proponowanego budżetu odzwierciedla strategiczną transformację i transakcyjne koszty przedsiębiorstwa dla głównych bloków modeli biznesowych: segmentów klientów, kanałów sprzedaży, relacji z klientami, źródeł przychodów, kluczowych zasobów, kluczowych działań, kluczowych partnerów.

Słowa kluczowe: system budżetowania, koszty transakcyjne, obiekty budżetowania, rachunkowość zarządcza, budżetowanie



KOSZTY TRANSAKCYJNE Z PERSPEKTYWY WYCENY POZYCJI BILANSOWYCH W WARTOŚCI GODZIWEJ

Halina Buk

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach
Wydział Finansów i Ubezpieczeń

Streszczenie: Przedmiotem artykułu są koszty transakcyjne i koszty transportu jako potencjalne składniki wycenianych w wartości godziwej aktywów i zobowiązań. Są to dość szczegółowe kwestie merytoryczne związane z różnymi podejściami i technikami wyceny wartości godziwej. Zamieszczone w *MSSF 13* wskazówki dotyczące tych kwestii nie są wyczerpujące, stąd podjęcie w artykule próby zidentyfikowania kategorii kosztów transakcyjnych i przesłanek dokonywania bądź niedokonywania korekty oszacowanej wartości godziwej o tę grupę kosztów. Zważywszy że wartość godziwą wycenia się zawsze z perspektywy rynku, to koszty transakcyjne także powinny być rozważane z tej perspektywy. Generalnie, w przypadku pozyskiwania danych wejściowych z rynku głównego, wartość godziwa nie powinna być korygowana o koszty transakcyjne. W przypadku pozyskiwania danych z innych rynków niż główny wartość godziwa może być korygowana, o ile wystąpią stosowne okoliczności. Inną grupą kosztów potencjalnie branych pod uwagę w szacowaniu wartości godziwej aktywów czy zobowiązań, są koszty transportu. W tym przypadku należy rozpatrzyć, czy lokalizacja wycenianych składników jest cechą tych składników, czy też cechą ewentualnej transakcji.

Słowa kluczowe: aktywa, koszty transakcyjne, wartość godziwa, zobowiązania

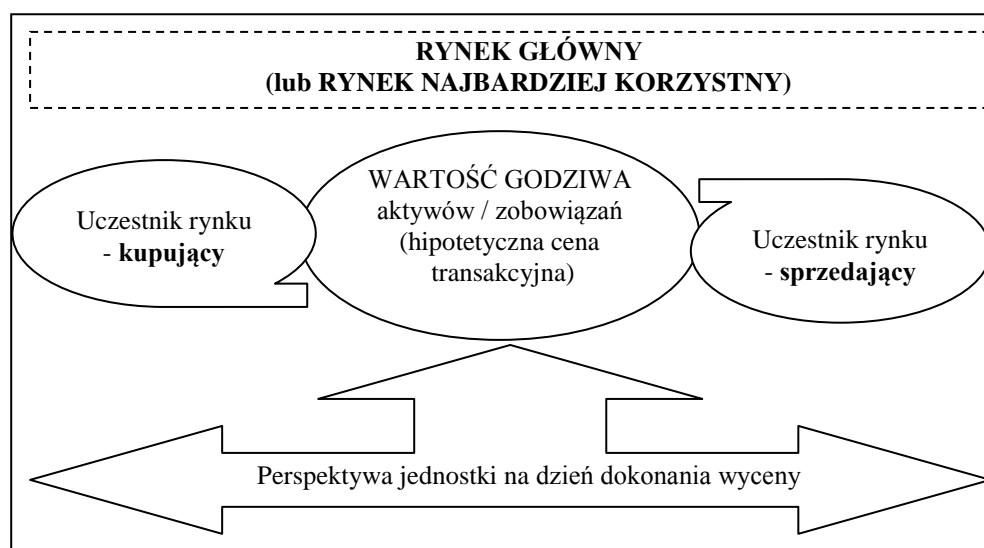
DOI: 10.17512/znpcz.2016.3.2.09

Wprowadzenie

W literaturze przedmiotu znajdują się już liczne komentarze dotyczące koncepcji i procedury wyceny aktywów i zobowiązań w wartości godziwej. Mimo różnych podejść koncepcyjnych do tej wyceny, słusznie podkreśla się potrzebę spojrzenia z perspektywy rynku, co oznacza, że wychodząc od definicji wartości godziwej, generalnie powinno się rozpatrzyć jakąś cenę transakcyjną. Celem opracowania jest omówienie podstawowych podejść do wyceny wartości godziwej, a zwłaszcza rozważenie jednego z elementów ceny transakcyjnej, jakim są koszty transakcyjne. Przyjmowanie do wyceny wartości godziwej podejścia rynkowego może oznaczać, że rozważanym uczestnikiem rynku będzie albo sprzedawca, albo nabywca, albo też jednocześnie sprzedawca i nabywca. Przy różnych podejściach do wyceny wartości godziwej, którymi mogą być podejście rynkowe, kosztowe, dochodowe czy mieszane, innego uczestnika rynku bierze się za wiodącego. W związku z powyższym – także inaczej należy patrzeć na potencjalne koszty transakcyjne.

Pojęcie i techniki wyceny wartości godziwej

Do polskiego prawa rachunkowości kategoria wartości godziwej została wprowadzona dopiero od 2002 roku. Prawo to jednak zamieszcza nieliczne wskazówki, jeśli chodzi o podejście koncepcyjne czy techniki wyceny w wartości godziwej. Lukę tę wypełnia wdrożony od 2013 roku *Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej 13 (MSSF 13). Wycena w wartości godziwej*. Zgodnie z § 24 tegoż standardu, wartością godziwą jest cena, którą otrzymano by za sprzedaż składnika aktywów lub zapłacono by za przeniesienie zobowiązania w transakcji przeprowadzonej na zwykłych warunkach na głównym (lub najkorzystniejszym) rynku, na dzień wyceny i w bieżących warunkach rynkowych (tj. ceną wyjścia), bez względu na to, czy cena ta jest bezpośrednio obserwowalna lub oszacowana przy użyciu innej techniki wyceny. Wynika stąd, że ideą wartości godziwej jest szacowanie ceny wyjścia (ceny sprzedaży) danego składnika z perspektywy jednostki posiadającej dane składniki, ale wcielającej się w uczestnika rynku (Greenberg i in. 2013, s. 74). Ideę wartości godziwej przedstawiono poglądowo na *Rysunku 1*.



Rysunek 1. Perspektywa szacowania wartości godziwej

Źródło: Opracowanie własne

W grupie technik wyceny aktywów i zobowiązań w wartości godziwej wymienia się takie same podejścia jak przy wycenie wartości przedsiębiorstwa, mimo że w tym pierwszym przypadku dotyczą indywidualnych składników. Są to następujące podejścia (Gierusz 2012, s. 212-213; Buk 2015, s. 65):

- rynkowe,
- kosztowe,
- dochodowe,
- mieszane.

Podejście rynkowe do wyceny pozycji bilansowych w wartości godziwej jest najważniejsze, wskazane wprost w definicji tej kategorii wyceny. Oznacza, że należy przyjmować zainteresowanie uczestników rynku przeprowadzeniem transakcji sprzedaży/kupna danego składnika aktywów lub zobowiązania, bez założenia obligatoryjności bądź przymusu dokonania transakcji. Wskazuje się także, że należy przyjmować perspektywę rynku głównego, a w przypadku jego braku – rynku najkorzystniejszego. Za główny bądź najkorzystniejszy rynek należałoby uważać ten, który wykazuje największe obroty i najwyższy poziom aktywności dla wycenianego składnika aktywów czy zobowiązania oraz do którego jednostka ma dostęp i na którym zawarłaby normalną transakcję (Frendzel 2012, s. 96; *MSSF 2013*, s. 16-17). Ta zakładana na dzień wyceny transakcja jest podstawą szacowania wartości godziwej ceny sprzedaży aktywów lub przeniesienia zobowiązania. Przy podejściu rynkowym wykorzystuje się informacje o cenach i innych czynnikach dotyczących transakcji rynkowych porównywalnych (identycznych lub podobnych) składników aktywów i zobowiązań bądź ich grup. Można się też opierać na mnożnikach rynkowych wywodzących się z porównywalnych obiektów, co jest dość popularną techniką przy wycenie instrumentów finansowych. W praktyce podejście rynkowe może mieć zastosowanie przede wszystkim do wyceny instrumentów finansowych.

W odniesieniu do aktywów niefinansowych bardziej praktycznie użyteczne jest podejście kosztowe, aczkolwiek nań także należy patrzeć z perspektywy rynku. Zgodnie z § B8 i B9 *MSSF 13* podejście kosztowe odzwierciedla kwotę, która byłaby obecnie wymagana, aby odtworzyć zdolność użytkową danego składnika aktywów. Stąd też na podejście kosztowe przyjmuje się określenia jako wartość odtworzeniowa albo bieżący koszt zastąpienia. Przyjmując perspektywę uczestnika rynku sprzedającego składnik aktywów, cena, którą otrzymano by za ten składnik, oparta jest na koszcie, jaki poniósłby kupujący uczestnik rynku w celu nabycia takiego samego lub równoważnego według aktualnego stanu techniczno-ekonomicznego składnika wycenianego. Kupujący uczestnik rynku nie zapłaciłby więcej za dany składnik aktywów, niż wynosi kwota, za którą odtworzyłby jego wartość użytkową. W przypadku zobowiązania jest to niezdyktowana kwota środków pieniężnych, jaką należałoby w chwili wyceny uregulować. Podejście kosztowe może mieć zastosowanie do wyceny wartości niematerialnych, rzeczowych aktywów trwałych, nieruchomości inwestycyjnych, zapasów oraz innych aktywów niefinansowych, o ile konkretne MSR/MSSF dopuszczają opcję wyceny w wartości godziwej. Należy zaznaczyć, że uwzględnienie perspektywy rynku także przy podejściu kosztowym sprawia, iż oszacowana wartość godziwa składników aktywów bądź zobowiązań może być zróżnicowana w zależności od przyjętych danych wejściowych do tego oszacowania.

W podejściu dochodowym wykorzystuje się różne modele finansowe dla szacowania przyszłych zdyskontowanych przepływów pieniężnych lub dochodów i kosztów wygenerowanych przez wyceniany składnik lub grupę składników na jedną bieżącą, tj. zdyskontowaną kwotę. Wartość godziwa odzwierciedla bieżące oczekiwania rynku co do tych przyszłych kwot. W załączniku A do *MSSF 13* określa się, że oczekiwane przepływy pieniężne to średnia ważona prawdopodobieństwem (tj. średni rozkład) możliwych przyszłych przepływów pieniężnych (*MSSF*

2013, s. 546). Podejście dochodowe zalecane jest do wyceny wartości niematerialnych czy instrumentów finansowych, jak technika wartości bieżącej, modele wyceny opcji.

Cena transakcyjna a koszty transakcyjne

Rozważając zagadnienia wyceny pozycji bilansowych w wartości godziwej, należy mieć na względzie dwa odrębne momenty wyceny, a mianowicie wycenę początkową w dacie nabycia składnika oraz wycenę po początkowym ujęciu. W niniejszym artykule skoncentrowano uwagę na wycenie początkowej składnika aktywów bądź zobowiązania. Konkretnie MSR/MSSF dopuszczają alternatywność zastosowania kategorii wartości godziwej już na etapie wyceny początkowej. W niektórych przypadkach wymaga się stosowania takiego modelu konsekwentnie w kolejnych okresach sprawozdawczych (np. rzeczowych aktywów trwałych, nieruchomości inwestycyjnych). Z kolei w innych przypadkach można na etapie wyceny początkowej zastosować model wartości godziwej, a w kolejnych okresach sprawozdawczych – model wyceny historycznej. Dotyczy to chociażby zastosowania MSSF po raz pierwszy, dokonania operacji połączenia spółek czy też ujęcia udziałów w jednostce kontrolowanej czy współkontrolowanej w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym.

Ciekawą dyskusję na temat wartości godziwej w ujęciu ceny transakcyjnej a ceny rynkowej podejmuje M. Frenzel. Jego zdaniem wartość godziwa w ujęciu transakcyjnym stanowi kwotę, którą zaakceptowałyby podmioty zawieranej transakcji, biorąc pod uwagę własne oczekiwania, posiadane zasoby czy obciążenia. Nie przechodzi ona jednak procesu rynkowego dostosowywania. Gdyby doszło do faktycznej transakcji, to cena transakcyjna byłaby pochodną równoważenia rynku w dniu dokonania transakcji (Frenzel 2010, s. 57-58).

Istotną wskazówką dla zastosowania wartości godziwej do wyceny aktywów niefinansowych jest to, by uwzględniać zdolność uczestnika rynku do osiągnięcia korzyści ekonomicznych poprzez jak największe i najlepsze wykorzystanie składnika aktywów lub jego sprzedaż innemu uczestnikowi rynku, który zapewniłby największe i najlepsze wykorzystanie tego składnika (MSSF 2013, s. 528). Wątek jest szerzej rozwinięty w § 28 *MSSF 13* oraz w załączniku A. Największe i najlepsze wykorzystanie składnika aktywów niefinansowych oznacza wykorzystanie składnika przez uczestników rynku w sposób maksymalizujący wartość składnika aktywów lub grupy aktywów i zobowiązań, w ramach której składnik aktywów zostałby wykorzystany. Oczywiście należy uwzględnić wykorzystanie fizycznie możliwe i prawnie dopuszczalne. Także w tym przypadku to największe i najlepsze wykorzystanie określa się z perspektywy uczestników rynku, nawet jeśli jednostka przewiduje inne wykorzystanie albo w celu ochrony pozycji konkurencyjnej lub z innych powodów może nie zamierzać aktywnie używać wycenianego składnika aktywów. Z powyższego wynika, że zasada ostrożnej wyceny ani zasada ostrożnego kupca nie mają zastosowania w wycenie wartości godziwej.

Rozważając kategorię ceny transakcyjnej składnika aktywów lub zobowiązania, należy uwzględnić koszty bezpośrednio związane z pozyskaniem danego składni-

ka. W przypadku dokonywania wyceny składników bilansowych w wartości godziwej nie powinno się jednak stosować identycznego mechanizmu jak przy określaniu ceny nabycia, obejmującej cenę zakupu i koszty bezpośrednio związane z daną operacją. Niejako odpowiednikiem kosztów bezpośrednio związanych z faktyczną operacją pozyskania składnika bilansowego, przy posilkowaniu się kategorią wartości godziwej do wyceny początkowej, są koszty transakcyjne. Powstaje istotne pytanie, czy koszty transakcyjne są automatycznie składnikiem wycenianej wartości godziwej, czy też należy je odrębnie ustalić i o ich wartość powiększyć ustaloną wartość godziwą danego składnika. Jak już wcześniej podkreślono, przy szacowaniu wartości godziwej należy wziąć pod uwagę transakcję dokonywaną w zwykłych warunkach na najkorzystniejszym rynku. Z załącznika A do *MSSF 13* wynika, że najkorzystniejszy rynek to rynek maksymalizujący kwotę, którą można by otrzymać za sprzedaż składnika aktywów lub minimalizujący kwotę za przeniesienie zobowiązania, po uwzględnieniu kosztów transakcyjnych i kosztów transportu (*MSSF 2013*, s. 547). Jak zatem należy rozumieć to uwzględnienie kosztów transakcyjnych i kosztów transportu?

Zgodnie z definicją podaną w *MSSF 13*, koszty transakcyjne są to koszty doprowadzenia do sprzedaży składnika aktywów lub przeniesienia zobowiązania na głównym (lub najbardziej korzystnym) rynku dla danego składnika aktywów lub zobowiązania, które są bezpośrednio przypisane sprzedaży składnika aktywów, lub przeniesieniu zobowiązania i spełniają oba poniższe kryteria:

- a) Wynikają bezpośrednio z transakcji i są dla niej niezbędne.
- b) Nie zostałyby poniesione przez jednostkę, gdyby decyzja o sprzedaży składnika aktywów lub przeniesieniu zobowiązania nie została podjęta (podobnie jak w przypadku kosztów sprzedaży zgodnie z definicją w *MSSF 5*).

Według § 25 *MSSF 13*, przyjmując do pomiaru wartości godziwej składnika aktywów lub zobowiązania cenę bezpośrednio obserwowalną na rynku głównym (lub najkorzystniejszym), nie powinno się tej ceny korygować o koszty transakcyjne. Koszty transakcyjne nie są cechą składnika aktywów lub zobowiązania, lecz stanowią właściwość transakcji i różnią się w zależności od sposobu zawierania transakcji.

Z art. 28 ustawy o rachunkowości wynika, że dopuszcza się korektę ceny transakcyjnej o koszty transakcyjne w pewnych przypadkach. Mianowicie: wartość godziwą instrumentów finansowych znajdujących się w obrocie na aktywnym rynku stanowi cena rynkowa pomniejszona o koszty związane z przeprowadzeniem transakcji, gdyby ich wysokość była znacząca. Cenę rynkową aktywów finansowych posiadanych przez jednostkę oraz zobowiązań finansowych, które jednostka zamierza zaciągnąć, stanowi zgłoszona na rynku bieżąca oferta kupna; natomiast cenę rynkową aktywów finansowych, które jednostka zamierza nabyć, oraz zaciągniętych zobowiązań finansowych stanowi zgłoszona na rynek bieżąca oferta sprzedaży.

Generalnie koszty transakcyjne nie obejmują kosztów transportu. Koszty transportu definiuje się jako koszty, które zostałyby poniesione w celu transportu składnika aktywów z obecnej lokalizacji na główny (lub najkorzystniejszy) rynek. Koszty transportu stanowią więc odrębny składnik od kosztów transakcyjnych. Do-

konując wyceny wartości godziwej składnika aktywów na podstawie danych wejściowych z rynku głównego (lub najkorzystniejszego) gdzie lokalizacja była cechą tych aktywów, należałoby dokonać korekty wartości godziwej o koszty ewentualnego przewozu składnika aktywów z jego obecnej lokalizacji na ten rynek.

Bardziej rozwinięte wskazówki w kwestii rozumienia § 25 *MSSF 13* daje KPMG (por.: KPMG 2014, s. 68-71). Uwzględnienie kosztów transakcyjnych i kosztów transportu w szacowaniu wartości godziwej zależy od identyfikacji rynku, z którego przyjmuje się dane wejściowe do tego szacunku. To postępowanie syntetycznie zobrazowano w *Tabeli 1*.

Tabela 1. Koszty transakcyjne i koszty transportu w pomiarze wartości godziwej

Wyszczególnienie	Koszty transakcyjne	Koszty transportu
Identyfikacja rynku głównego	×	×
Identyfikacja rynku najkorzystniejszego	√	√
Pomiar wartości godziwej	×	√

Źródło: (KPMG 2014, s. 69)

Koszty transakcyjne i koszty transportu nie są brane pod uwagę w szacowaniu wartości godziwej na podstawie danych wejściowych z rynku głównego, bo ten rynek jest identyfikowany tylko na podstawie wielkości i poziomu aktywności na takim rynku. Te dwie grupy kosztów można by uwzględnić przy korzystaniu z danych wejściowych z rynku najkorzystniejszego. Dane z takiego rynku przyjmuje się do szacowania wartości godziwej na podstawie zakładanej transakcji, a koszty transakcyjne stanowią właściwość transakcji. Wartość kosztów transakcyjnych można ustalić na podstawie innych *MSSF*.

Sprawa kosztów transportu jest bardziej zróżnicowana. Koszty te mogą się różnić także wskutek innych czynników niż lokalizacja aktywów, takich chociażby, jak: wielkość przemieszczanych aktywów, atrakcyjność lokalizacji, wpływ dostawców i odbiorców, oddziaływanie czynnika czasu. Powyższe czynniki sprawiają, że koszty transportu same w sobie nie stanowią prostego stałego obciążenia kosztów, lecz są zmiennym elementem. Zatem mogą wystąpić dwie sytuacje: że w wartości godziwej uwzględnia się koszty transportu albo tego rodzaju kosztów się nie uwzględnia. Jeżeli lokalizacja jest charakterystyczną cechą wycenianych składników aktywów, np. ropa naftowa wydobywana w jakimś regionie świata, to w wartości godziwej tych surowców należałoby uwzględnić koszty transportu do rozpatrywanego rynku w dacie pomiaru tej wartości. Jeżeli zaś koszty transportu nie są cechą aktywów lub zobowiązań, lecz są cechą transakcji, to nie powinny być brane pod uwagę przy wycenie wartości godziwej. Przykładowo: wyceniając wartość godziwą nieruchomości inwestycyjnej metodą dochodową, uwzględnia się warunki danego rynku co do możliwości zbycia tej nieruchomości. Zatem w tej wartości dochodowej mieszczą się już koszty transakcyjne. Jeżeli chodzi o instrumenty kapitałowe lub zobowiązania, to rozważając ich przeniesienie do uczestnika rynku, należy założyć, że ograniczenia tego przeniesienia (w tym niewywiązanie

się z zobowiązaniami) i wiążące się z tym dodatkowe koszty transakcyjne są już uwzględnione w wycenie, a więc nie jest konieczna korekta oszacowanej wartości godziwej tych instrumentów.

W konkluzji warto zaznaczyć, że w zdecydowanej większości przypadków, po początkowej wycenie aktywów w wartości godziwej aktywów niefinansowych, wycena w kolejnych okresach opiera się na podejściu historycznym, a więc na nieobserwowalnych danych wejściowych. Jeżeli chodzi o aktywa i zobowiązania finansowe, to jednostki z reguły kontynuują wycenę według wartości godziwej, zwłaszcza w odniesieniu do instrumentów pochodnych.

Wycena w wartości godziwej jest wyceną subiektywną, nawet w przypadku opierania się o dane wejściowe z rynku głównego. Powyższe sprawia, że może być ona wykorzystywana, czy wręcz nadużywana, w celu oszukańczej sprawozdawczości finansowej, a także – jak pisze A. Hołda (Hołda 2013, s. 145-147) – może być w pewnej mierze sprawcą kryzysów finansowych.

Literatura

1. Buk H. (2015), *Hierarchia danych wejściowych w technikach wyceny aktywów i zobowiązań w wartości godziwej*, [w:] *Finansowe uwarunkowania rozwoju organizacji gospodarczych. Zarządzanie finansami a efektywność ekonomiczna*, Uniwersytet Warszawski, Warszawa.
2. Frendzel M. (2010), *Przydatność informacyjna wartości godziwej jako podstawy pomiaru w rachunkowości i ograniczenia jej stosowania w praktyce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
3. Frendzel M. (2012), *MSSF 13 – Pomiar wartości godziwej*, [w:] Frendzel M., Ignatowski R., Kabalski P., *Najnowsze zmiany w międzynarodowych standardach sprawozdawczości finansowej*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
4. Gierusz J. (2012), *Pomiar wartości aktywów i zobowiązań w świetle MSSF 13 „Wycena w wartości godziwej”*, „Zarządzanie i Finanse”, nr 10.
5. Greenberg M.D., Helland E., Clancy N., Dertouzos J.N. (2013), *Fair Value Accounting, Historical Cost Accounting, and Systemic Risk Policy Issues and Options for Strengthening Valuation and Reducing Risk*, RAND Corporation, Washington.
6. Hołda A. (2013), *Determinanty ustalania wartości godziwej w rachunkowości w kontekście kryzysów finansowych*, „Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy” nr 30.
7. KPMG (2014), *Insights into IFRS. KPMG's Practical Guide to International Financial Reporting Standards*, v. 1, KPMG, UK.
8. *MSSF (2013), Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej 13*, tłumaczenie polskie, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.

TRANSACTION COSTS FROM THE PERSPECTIVE OF BALANCE-SHEET POSITIONS VALUATION IN THE FAIR VALUE

Abstract: The subject of the article there are transaction and transport costs as the positions of assets and liabilities, which are valued in the fair value. In the IAFS 13 there are not particularly recommendations how to correct the assets and liabilities about these costs. Thesis in the article, because fair value is valuation from the market perspective, transaction costs need valuated from this perspective too. The question is, which market is optimally for valuation these costs.

Keywords: assets, fair value, liabilities, transaction costs



WARTOŚCI SZACUNKOWE W KOSZTACH PRZEDSIĘBIORSTWA ORAZ PROCEDURY ICH BADANIA ZGODNIE Z MIĘDZYNARODOWYMI STANDARDAMI REWIZJI FINANSOWEJ

Józef Pfaff

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach
Wydział Finansów i Ubezpieczeń

Streszczenie: Prowadzenie działalności gospodarczej w warunkach gospodarki rynkowej wiąże się z określonym ryzykiem (niepewnością), które znajduje także odzwierciedlenie w zasadach wyceny bilansowej i prezentacji obrazu sytuacji majątkowo-finansowej przedsiębiorstwa w jego sprawozdaniu finansowym. Skutki przyjętych zasad wyceny w postaci: wartości godziwej, skorygowanej ceny nabycia, ceny rynkowej czy odpisów z tytułu utraty wartości lub tworzenia rezerw powodują, że w sprawozdaniu finansowym występuje wiele pozycji, zarówno w bilansie, jak i rachunku zysków i strat, wykazanych w wartości szacunkowej. Celem artykułu jest zidentyfikowanie wartości szacunkowych występujących w kosztach przedsiębiorstwa oraz przedstawienie procedur badania zgodnych z Międzynarodowymi Standardami Rewizji Finansowej, mającymi na celu zweryfikowanie tych wartości szacunkowych – potwierdzenie przez biegłego rewidenta ich wiarygodności lub ujawnienie istotnych zniekształceń spowodowanych błędem lub oszustwem.

Słowa kluczowe: badanie sprawozdania finansowego, koszty, wartości szacunkowe

DOI: 10.17512/znpcz.2016.3.2.10

Wprowadzenie

Prowadzenie działalności gospodarczej w warunkach rynkowych wiąże się nieodłącznie z tolerowaniem niepewności otoczenia gospodarczego. Niepewność występuje również w systemie rachunkowości, która urzeczywistnia się na przykład w postaci wyceny z zastosowaniem wartości godziwej, skorygowanej ceny nabycia czy też konieczności tworzenia rezerw na prawdopodobne zobowiązania lub dokonywania odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości aktywów trwałych i obrotowych. Skutki wyceny w warunkach niepewności przenoszą się również na wyniki działalności przedsiębiorstwa, w postaci szacowanych (a nie dokładnie ustalonych) przychodów i kosztów.

Rolą artykułu jest identyfikacja wartości szacunkowych występujących w kosztach działalności przedsiębiorstwa, przez pryzmat odpowiednich pozycji w rachunku zysków i strat, oraz ocena ich poprawności z perspektywy celu badania sprawozdania finansowego. Celem badania sprawozdania finansowego jest wyrażenie przez biegłego rewidenta pisemnej opinii o tym, czy sprawozdanie finansowe jest

zgodne z zastosowanymi zasadami (polityką) rachunkowości oraz czy rzetelnie i jasno przedstawia sytuację majątkową i finansową, jak i wynik finansowy badanej jednostki.

Zadaniem biegłego rewidenta w obszarze wartości szacunkowych jest ocena poprawności dokonanych oszacowań oraz wyrażenie opinii, czy te wielkości nie wpływają zniekształcająco na obraz sytuacji majątkowo-finansowej prezentowanej w sprawozdaniu finansowym.

Dla realizacji celu opracowania posłużono się metodami analizy regulacji prawnych, standardów zawodowych oraz literatury przedmiotu. Wykorzystano również metodę dedukcji i uogólnień.

Identyfikacja wartości szacunkowych w kosztach przedsiębiorstwa

Analiza wartości informacyjnej sprawozdań finansowych pozwala jednoznacznie stwierdzić, że znaczną część pozycji bilansu oraz rachunku zysków i strat stanowią pozycje szacunkowe. Przyczyn takiego stanu rzeczy należy dopatrywać się:

- w niepewności otoczenia gospodarczego, w którym funkcjonują podmioty gospodarcze;
- w stopniowym odchodzeniu od wyceny historycznej na rzecz wartości godziwej, co wymusza na systemie rachunkowości opisywanie prawdopodobnej ekonomicznej przyszłości jednostek gospodarczych (Gos 2011, s. 31);
- w dążeniu do otrzymywania informacji finansowych w stosunkowo szybkim czasie, nawet kosztem ich dokładności.

Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej definiują wartość szacunkową jako przybliżoną kwotę pieniężną przyjętą wobec braku możliwości dokładnej wyceny (*MSRF 540. Badanie wartości szacunkowych, w tym szacunków wartości godziwej i powiązanych ujawnień* 2012). Termin ten jest stosowany do pozycji wycenianych zarówno w wartości godziwej, jak też do innych pozycji wymagających oszacowania.

Najczęściej z wartościami szacunkowymi kojarzą się takie pozycje sprawozdania finansowego, jak (por.: Towpik, Kałużny, Piechocka 2011, s. 11-12):

- rzeczowe aktywa trwałe oraz wartości niematerialne i prawne,
- utrata wartości aktywów trwałych i obrotowych,
- wartość firmy,
- podatek odroczony,
- kontrakty długoterminowe,
- bierne rozliczenia międzyokresowe i rezerwy na zobowiązania.

Konsekwencją ustalania wartości szacunkowych w aktywach lub pasywach przedsiębiorstwa są odpowiednie wartości szacunkowe w kosztach działalności.

Wartości szacunkowe w kosztach przedsiębiorstwa są następstwem:

- przyjęcia w polityce rachunkowości założeń szacunkowych, np. przewidywany okres używania środków trwałych i wynikająca z niego stawka amortyzacyjna;

- zastosowania do wyceny aktywów i pasywów kategorii szacunkowych (wartość godziwa, skorygowana cena nabycia, cena rynkowa) – różnice z wyceny obciążają koszty przedsiębiorstwa;
- dokonywania odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości – najczęściej utrata wartości obciąża koszty przedsiębiorstwa.

W Tabeli 1 zestawiono przykładowe wartości szacunkowe w obszarze kosztów w układzie rachunku zysków i strat.

Tabela 1. Wartości szacunkowe w kosztach działalności przedsiębiorstwa

Pozycja bilansowa	Rachunek zysków i strat	
	Wariant kalkulacyjny	Wariant porównawczy
Rzeczowe aktywa trwałe oraz wartości niematerialne i prawne (stawki amortyzacyjne)	Koszt sprzedanych produktów, towarów i materiałów, poz. B. Koszty sprzedaży, poz. D. Koszty ogólnego zarządu, poz. E.	Koszty działalności operacyjnej (rodzajowe), poz. B.
Utrata wartości aktywów (trwałych i obrotowych)	Pozostałe koszty operacyjne (aktualizacja wartości aktywów niefinansowych), poz. H. Koszty finansowe (aktualizacja wartości aktywów finansowych), poz. K.	Pozostałe koszty operacyjne (aktualizacja wartości aktywów niefinansowych), poz. E. Koszty finansowe (aktualizacja wartości aktywów finansowych), poz. H.III.
Koszty dotyczące kontraktów długoterminowych	Koszt sprzedanych produktów, towarów i materiałów, poz. B.	Koszty działalności operacyjnej (rodzajowe), poz. B.
Rezerwy na zobowiązania:		
- podstawowej działalności operacyjnej	Koszt sprzedanych produktów, towarów i materiałów, poz. B.	Koszty działalności operacyjnej (rodzajowe), poz. B.
- pozostałej działalności operacyjnej	Pozostałe koszty operacyjne, poz. H.	Pozostałe koszty operacyjne, poz. E.
- działalności finansowej	Koszty finansowe, poz. K.	Koszty finansowe, poz. H.

Źródło: Opracowanie własne

Z perspektywy badania sprawozdania finansowego wartości szacunkowe należą do tych pozycji, które obarczone są stosunkowo wysokim ryzykiem istotnego zniekształcenia. Jednocześnie są to stwierdzenia, które podlegają specyficznym procedurom badania. Procedury te zostały bardzo ogólnie określone w *Krajowym Standardzie Rewizji Finansowej 1 (Krajowy Standard Rewizji Finansowej 1 2010)*. Dużą wagę przywiązują do badania wartości szacunkowych Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej (*Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej i Kontroli Jakości 2009*), poświęcając temu problemowi odrębny standard nr 540 *Badanie wartości szacunkowych, w tym szacunków wartości godziwej i powiązanych ujawnień*;

odniesienia do tych wartości zawierają także inne standardy, w tym w szczególności: *MRF 315. Rozpoznanie i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia dzięki poznaniu jednostki i jej otoczenia* oraz *MSRF 330. Postępowanie biegłego rewidenta w odpowiedzi na ocenę ryzyka*¹.

Ryzyko istotnego zniekształcenia w obszarze wartości szacunkowych

Celem badania sprawozdania finansowego przez biegłego rewidenta jest zwiększenie stopnia zaufania zamierzonych użytkowników do informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym. Osiąga się to dzięki wyrażeniu opinii przez biegłego rewidenta o tym, czy sprawozdanie finansowe zostało, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie założeniami koncepcyjnymi sprawozdawczości finansowej. W przypadku większości założeń koncepcyjnych sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia, opinia dotyczy tego, czy sprawozdanie finansowe prezentuje rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach, obraz sytuacji finansowo-majątkowej badanej jednostki.

Podstawą do wyrażenia opinii przez biegłego rewidenta jest uzyskanie uzasadnionej pewności, że sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnych zniekształceń, spowodowanych błędem lub oszustwem. Uzasadniona pewność oznacza wysoki poziom pewności. Uzyskuje się ją wtedy, gdy biegły rewident zgromadził wystarczające i odpowiednie dowody badania zmniejszające ryzyko badania (tj. ryzyko wyrażenia niewłaściwej opinii o sprawozdaniu finansowym, które jest istotnie zniekształcone) do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu. Uzasadniona pewność nie oznacza jednak poziomu absolutnej pewności, ponieważ występują nieodłączne ograniczenia badania, spowodowane tym, że większość dowodów badania, na podstawie których biegły rewident wyciąga wnioski i formułuje opinię, ma raczej charakter uprawdopodobniający niż rozstrzygający (Pfaff 2007, s. 142).

Istotne zniekształcenie (pojedynczo lub jako suma wszystkich nieskorygowanych zniekształceń) występuje wtedy, gdy racjonalnie można oczekiwać, że wpłynęłoby ono na decyzje ekonomiczne użytkowników podejmowane na podstawie sprawozdania finansowego (por.: Pfaff 2015, s. 16).

W praktyce ryzyko istotnego zniekształcenia może występować na dwóch poziomach:

- na poziomie sprawozdania finansowego jako całości,
- na poziomie stwierdzeń dotyczących sald kont, grup transakcji lub ujawnień.

Ryzyko istotnego zniekształcenia wartości szacunkowych w obszarze kosztów przedsiębiorstwa należy rozpatrywać na drugim poziomie – w stwierdzeniach dotyczących sald w bilansie mających charakter szacunków oraz w grupach kosztów działalności podstawowej, pozostałej i finansowych w rachunku zysków i strat.

Preferowane przez Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej badanie sprawozdania finansowego oparte na ryzyku składa się z trzech kluczowych etapów:

¹ Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej zastąpią KSRF i będą miały zastosowanie po raz pierwszy w Polsce do badania sprawozdań finansowych sporządzonych za 2016 r.

- identyfikacji i oceny ryzyka – przeprowadzenia przez biegłego rewidenta procedur oszacowania ryzyka, w celu rozpoznania i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym;
- reakcji na ryzyko – zaprojektowania i przeprowadzenia przez biegłego rewidenta procedur badania, stanowiących reakcję na rozpoznane i oszacowane czynniki ryzyka istotnego zniekształcenia, zarówno na poziomie sprawozdania finansowego, jak i poszczególnych stwierdzeń;
- sporządzenia odpowiedniego sprawozdania z badania – sformułowania opinii na podstawie uzyskanych dowodów badania oraz sporządzenia i wydania sprawozdania biegłego rewidenta, które jest odpowiednie do wyciągniętych wniosków.

Procedurom badania wartości szacunkowych poświęcony jest odrębny *MSRF 540. Badanie wartości szacunkowych, w tym szacunków wartości godziwej i powiązanych ujawnień (MSRF 540. Badanie wartości szacunkowych, w tym szacunków wartości godziwej i powiązanych ujawnień 2012)*.

Celem biegłego rewidenta przy badaniu wartości szacunkowych jest uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania na temat tego, czy:

- oszacowania księgowo, w tym oszacowania w zakresie kosztów, w sprawozdaniu finansowym, są prawidłowo rozpoznane i uzasadnione;
- zakres ujawnienia informacji na temat wartości szacunkowych w sprawozdaniu finansowym jest wystarczający, w kontekście obowiązujących ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.

Badając wartości szacunkowe, biegły rewident (z wykorzystaniem zawodowego osądu) ma za zadanie stwierdzić, czy którekolwiek z wymienionych oszacowań księgowych (szczególnie te o wysokiej niepewności²) powodują znaczące ryzyko istotnego zniekształcenia.

Procedury rozpoznania i oceny ryzyka w obszarze wartości szacunkowych

Procedury oceny ryzyka pomagają biegłemu rewidentowi w określeniu oczekiwań co do rodzaju wartości szacunkowych, które mogą w jednostce występować. Głównym zadaniem biegłego rewidenta jest rozważenie, czy jego wiedza wystarcza do rozpoznania i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia w związku z wartościami szacunkowymi oraz do zaplanowania rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu dalszych procedur badania.

Aby rozpoznać potrzebę ustalenia i uwzględnienia w sprawozdaniu finansowym wartości szacunkowych, biegły rewident w procesie badania sprawozdania finansowego postępuje na dwa sposoby:

- Przede wszystkim kieruje pytania do kierownictwa, aby dowiedzieć się, w jaki sposób kierownictwo rozpoznaje potrzebę ustalania wartości szacunkowych.

² Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej posługują się pojęciem „niepewność szacunku” – rozumiejąc ją jako podatność wartości szacunkowej na nieodłączne ryzyko niedokładności wyceny, por.: *MSRF 540. Badanie wartości szacunkowych, w tym szacunków wartości godziwej i powiązanych ujawnień*, pkt 7.

- Podczas badania sprawozdania finansowego może sam rozpoznać zdarzenia i transakcje, które rodzą potrzebę ustalenia wartości szacunkowych, a których kierownictwo nie zdołało rozpoznać. *Międzynarodowy Standard Rewizji Finansowej 315 (MSRF 315. Rozpoznanie i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia dzięki poznaniu jednostki i jej otoczenia 2012)* dotyczy okoliczności, w których biegły rewident rozpoznaje istotne zniekształcenie (którego nie udało się rozpoznać kierownictwu) związane z procesem oceny ryzyka jednostki.

Takie podejście do badania wartości szacunkowych wymaga ze strony biegłego rewidenta zastosowania nietypowych procedur badania, znacznie różniących się od procedur badania wiarygodności.

Typowymi procedurami oceny ryzyka istotnego zniekształcenia w związku z wartościami szacunkowymi w kosztach działalności przedsiębiorstwa są:

- poznanie przyjętych założeń sprawozdawczości finansowej (polityki rachunkowości w zakresie kosztów);
- zrozumienie, w jaki sposób kierownictwo rozpoznaje potrzebę ustalenia wartości szacunkowych;
- poznanie sposobu ustalania wartości szacunkowych przez kierownictwo;
- przegląd wartości szacunkowych z poprzednich okresów sprawozdawczych.

Podstawą ustalania przez kierownictwo wartości szacunkowych są przyjęte założenia. Dlatego biegły rewident powinien dokładnie poznać założenia leżące u podstaw ustalenia wartości szacunkowych, w tym:

- rodzaj i zakres dokumentacji potwierdzającej przyjęte założenia;
- rodzaj założeń, w tym rozważenie, które z założeń jest prawdopodobnie znaczące;
- sposób, w jaki kierownictwo ocenia, czy założenia są odpowiednie i kompletne (tj. czy wszystkie odnośne zmienne zostały wzięte pod uwagę);
- sposób, w jaki kierownictwo ustala, jeśli to ma zastosowanie, że przyjęte założenia są wewnętrznie spójne;
- czy założenia dotyczą spraw objętych kontrolą kierownictwa (np. założenia dotyczą programów wykonywania konserwacji i remontów wpływających na oszacowanie okresu użytkowania aktywów) i w jakim zakresie są zgodne z biznesplanem jednostki i zewnętrznym otoczeniem, czy też dotyczą spraw nieobjętych kontrolą kierownictwa (takich jak założenia dotyczące stóp procentowych, wskaźników umieralności, możliwych działań prawnych lub regulacyjnych lub zmienności i rozłożenia w czasie przyszłych przepływów pieniężnych).

Sporządzanie sprawozdań finansowych wymaga od kierownictwa określenia potrzeby ustalania wartości szacunkowych, czyli odpowiedzi na pytania: czy występują takie zdarzenia lub transakcje, które rodzą potrzebę ustalenia wartości szacunkowych; jeżeli tak, to czy w sprawozdaniach finansowych dokonano wyceny i ujęcia wszystkich niezbędnych wartości szacunkowych, zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej najczęściej zawierają wytyczne dla kierownictwa w sprawie ustalania oszacowanych wielkości, dla których istnieją wielkości alternatywne. Przykładowo mogą to być:

- wymagania, aby wybrana oszacowana wielkość stanowiła wielkość alternatywną, która odzwierciedla ocenę kierownictwa co do najbardziej prawdopodobnego wyniku;
- wymogi stosowania oczekiwanej wartości zdyskontowanej ważonym prawdopodobieństwem.

Podstawę rozpoznania przez kierownictwo zdarzeń i transakcji, które rodzą potrzebę ustalenia wartości szacunkowych, może stanowić:

- wiedza kierownictwa o działalności jednostki i branży, w której prowadzi działalność,
- wiedza kierownictwa o zastosowanych strategiach gospodarczych w bieżącym okresie,
- zebrane doświadczenia kierownictwa, przy sporządzaniu sprawozdań finansowych w poprzednich okresach.

Biegły rewident musi poznać sposób ustalania wartości szacunkowych przez kierownictwo, w tym m.in.:

- rodzaje sald lub grup transakcji, których dotyczą wartości szacunkowe (np. czy wartości szacunkowe dotyczą typowych transakcji (np. odpisy aktualizujące na nieściągalne należności z tytułu dostaw), czy też niepowtarzających się i nietypowych zdarzeń (rezerwy na skutki zdarzeń losowych));
- czy kierownictwo stosuje odpowiednie techniki wyceny do ustalania określonych wartości szacunkowych;
- jeżeli do szacowania wykorzystane zostały określone metody, to w jaki sposób, dobierając odpowiednią metodę, kierownictwo uwzględniło rodzaj poddawane oszacowaniu składnika aktywów lub zobowiązań;
- jeżeli jednostka działa w określonym sektorze gospodarki, branży lub otoczeniu, w którym powszechnie stosuje się określone metody ustalania wartości szacunkowych, to czy kierownictwo również uwzględniło te okoliczności;
- czy w porównaniu z wcześniejszym okresem sprawozdawczym w metodach ustalania wartości szacunkowych zaszły określone zmiany; potrzeba zmiany danej metody szacowania może być wywołana zmianami w otoczeniu lub wynikać z okoliczności wpływających na jednostkę bądź być skutkiem zmian ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.

Przegląd wartości szacunkowych z poprzedniego okresu może pomóc biegłemu rewidentowi w rozpoznaniu w bieżącym okresie okoliczności lub warunków, które zwiększają niepewność wartości szacunkowych, w tym narażenie ich na stronniczość kierownictwa. Zawodowy sceptycyzm pomaga biegłemu rewidentowi w rozpoznaniu takich okoliczności lub warunków oraz ustalaniu rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu dalszych procedur badania.

Rozpoznając i oceniając ryzyko istotnego zniekształcenia zgodnie z wymogami MSB 315 (*MSRF 315. Rozpoznanie i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia dzięki poznaniu jednostki i jej otoczenia* 2012), biegły rewident ocenia stopień niepewności dokonanych szacunków, czyli odpowiada na pytanie, czy któraś z wartości szacunkowych, rozpoznana jako charakteryzująca się wysokim poziomem niepewności szacunku, wywołuje znaczące ryzyko.

Na poziom niepewności wartości szacunkowych, a tym samym na poziom ryzyka istotnego zniekształcenia, wpływają takie czynniki, jak:

- stopień, w jakim wartości szacunkowe zależą od osądu;
 - wrażliwość wartości szacunkowych na zmiany założeń;
 - istnienie uznanych metod wyceny, które mogą ograniczać niepewność szacunku;
 - długość okresu objętego prognozowaniem oraz przydatność danych uzyskanych na podstawie przeszłych zdarzeń przyjętych do prognozowania przyszłych zdarzeń;
 - dostępność wiarygodnych danych pochodzących z zewnętrznych źródeł;
 - podatność wartości szacunkowej na stronniczość kierownictwa.
- Oceniając ryzyko istotnego zniekształcenia, biegły rewident rozważa ponadto:
- faktyczną lub oczekiwaną wielkość wartości szacunkowej;
 - kwotę wartości szacunkowej (ustalonej przez kierownictwo) w zestawieniu z kwotą, której ujęcia oczekiwałby biegły rewident;
 - czy kierownictwo, ustalając wartości szacunkowe, korzystało z usług eksperta;
 - wynik przeglądu wartości szacunkowych za poprzednie okresy.

Reakcja na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia

Na podstawie ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia biegły rewident ustala:

- czy kierownictwo właściwie zastosowało wymogi określania wartości szacunkowych zawarte w ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej,
- czy metody ustalania wartości szacunkowych są odpowiednie i były stosowane w sposób ciągły.

Reagując na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia, zgodnie z wymogiem MSB 330 *Postępowanie biegłego rewidenta w odpowiedzi na ocenę ryzyka (MSRF 330. Postępowanie biegłego rewidenta w odpowiedzi na ocenę ryzyka 2012)*, biegły rewident podejmuje jedno lub kilka z poniższych działań, biorąc pod uwagę rodzaj wartości szacunkowych:

- Sprawdza, w jaki sposób kierownictwo ustaliło wartość szacunkową oraz dane, na których je oparto. Wykonując tę czynność, biegły rewident ocenia, czy zastosowana metoda wyceny jest odpowiednia w danych okolicznościach oraz czy założenia przyjęte przez kierownictwo są słuszne w świetle celów wyceny określonych w ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej.
- Sprawdza skuteczność działania kontroli nad sposobem ustalania wartości szacunkowej przez kierownictwo.
- Ustala, czy zdarzenia następujące po dniu bilansowym, aż do daty sprawozdania biegłego rewidenta (zakończenia badania), dostarczają dodatkowych dowodów badania na temat wartości szacunkowej, np. w postaci zrealizowania się zdarzenia będącego przedmiotem szacunku.

Przeprowadzając badanie sposobu ustalania wartości szacunkowych, biegły rewident powinien ocenić racjonalność założeń kierownictwa. Założenia, leżące u podstaw wartości szacunkowych, mogą odzwierciedlać oczekiwania kierownictwa co do wyniku specyficznych celów i strategii. W takich przypadkach dla oceny racjonalności założeń biegły rewident może przeprowadzić procedury badania polegające na rozważeniu, czy na przykład założenia są spójne z:

- ogólnym otoczeniem gospodarczym i gospodarczą sytuacją jednostki,
- planami jednostki,
- założeniami z poprzednich okresów,
- doświadczeniem lub wcześniejszymi warunkami, w stopniu, w jakim te historyczne informacje mogą być reprezentatywne dla przyszłych warunków lub zdarzeń.

W dalszej kolejności biegły rewident:

- Sprawdza, w jakim stopniu dane, stanowiące podstawę wartości szacunkowej, są dokładne, kompletne i przydatne i czy wartość szacunkowa została właściwie ustalona przy zastosowaniu tych danych i założeń przyjętych przez kierownictwo.
- Analizuje źródła, przydatność i wiarygodność zewnętrznych danych, w tym otrzymanych od zewnętrznych ekspertów, zatrudnionych przez kierownictwo do pomocy przy ustalaniu wartości szacunkowych.
- Ponownie przelicza wartości szacunkowe i przegląda informacje dotyczące wartości szacunkowych pod kątem ich wewnętrznej spójności.

Sprawdzenie skuteczności działania kontroli nad sposobem ustalania wartości szacunkowych przez kierownictwo (por.: Lachowski 2009, s. 147) może stanowić odpowiednią reakcję biegłego rewidenta na oszacowane ryzyko w przypadku, gdy proces przyjęty przez kierownictwo był należycie zaprojektowany, wdrożony i stosowany, na przykład:

- Prowadzi się kontrolę przeglądów i zatwierdzeń wartości szacunkowych przez kierownictwo odpowiedniego szczebla oraz przez osoby sprawujące nadzór.
- Wartość szacunkowa jest ustalana w drodze rutynowego przetwarzania danych przez system księgowy jednostki.

Jeśli według osądu biegłego rewidenta kierownictwo w nieodpowiedni sposób odniosło się do wpływu niepewności szacunku na wartości szacunkowe powodujące powstanie znaczącego ryzyka istotnego zniekształcenia, to biegły rewident, jeśli uzna to za konieczne, określa przedział wartości, który posłuży mu do oceny racjonalności wartości szacunkowej. Oszacowanie przedziału wartości może być potrzebną i skuteczną reakcją na ocenione ryzyko. W innych przypadkach biegły rewident może uznać takie podejście za część ustalania, czy konieczne jest zastosowanie dalszych procedur, a jeśli tak, to jaki powinien być ich rodzaj i zakres

Sprawozdanie biegłego rewidenta

Wyniki badania sprawozdania finansowego należy przedstawiać zainteresowanym stronom w formie sprawozdania z badania. Na podstawie zebranych dowodów badania, zarówno na etapie oceny ryzyka istotnego zniekształcenia, jak i dalszych procedur badania będących reakcją biegłego rewidenta na ocenę ryzyka, biegły rewident musi dokonać oceny racjonalności wartości szacunkowych – czyli odpowiedzieć na pytanie, czy wartości szacunkowe zawarte w sprawozdaniu finansowym można uznać, w myśl ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, za racjonalne, czy też za istotnie zniekształcone.

W przypadku oceny wartości szacunkowych za racjonalne biegły rewident uzyskuje dodatkowo od kierownictwa oraz od osób sprawujących nadzór pisemne

oświadczenia o ich przekonaniu co do racjonalności znaczących założeń przyjętych przy ustalaniu wartości szacunkowych. W przypadku braku innych istotnych zniekształceń sprawozdania finansowego biegły rewident wydaje opinię niezmodyfikowaną (pozytywną).

Jeżeli dowody badania dostarczają wystarczającej pewności co do istotnego zniekształcenia wartości szacunkowych, a kierownictwo jednostki nie jest skłonne do korekty wartości szacunkowych (Andrzejewski 2012, s. 186), wówczas biegły rewident zgodnie z MSRF 705 (*MSRF 705. Modyfikacje opinii w sprawozdaniu biegłego rewidenta* 2012) odpowiednio modyfikuje swoją opinię, wydając opinię z zastrzeżeniem lub negatywną (Świdarska, Barański 2015, s. 61-69), informując w paragrafie opiniującym o rodzajach istotnych zniekształceń w obszarze wartości szacunkowych.

Podsumowanie

Występowanie wartości szacunkowych w sprawozdaniach finansowych jest faktem nieuniknionym, co udowodniono powyżej. Z punktu widzenia wiarygodności informacji finansowych, w tym w szczególności w zakresie kosztów i wyniku finansowego, istotnym jest, aby informacje wykazywane w wartościach szacunkowych zostały zweryfikowane przez biegłego rewidenta.

Uwzględniając specyfikę ustalania wartości szacunkowych, biegły rewident w procesie badania sprawozdania finansowego musi zastosować nietypowe procedury badania, aby potwierdzić racjonalność założeń przyjętych przez kierownictwo jednostki, a tym samym wiarygodność wartości szacunkowych lub też ujawnić istotne zniekształcenia w obszarze wartości szacunkowych i poinformować o tym w swojej opinii. Bardzo przydatne w tym zakresie okazują się procedury badania wartości szacunkowych proponowane przez Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej.

Badanie sprawozdania finansowego jest dodatkową gwarancją (zapewnieniem) dla odbiorców zewnętrznych, co do wiarygodności danych zawartych w sprawozdaniu finansowym, a sama opinia biegłego rewidenta o zbadanym sprawozdaniu finansowym wzmacnia zaufanie obecnych i potencjalnych odbiorców do informacji finansowych prezentowanych w tym sprawozdaniu.

Literatura

1. Andrzejewski M. (2012), *Korygująca funkcja rewizji finansowej w systemie rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków.
2. Gos W. (2011), *Bilans – znaczenie, koncepcje sporządzania, formy prezentacji*, PWE, Warszawa.
3. *Krajowy Standard Rewizji Finansowej 1. Ogólne zasady badania sprawozdań finansowych*, Uchwała Nr 1608/38/2010 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 16 lutego 2010 r. w sprawie krajowych standardów rewizji finansowej.
4. Lachowski W.L. (2009), *Planowanie badania sprawozdania finansowego. Wybrane aspekty praktyczne i formalnoprawne*, Krajowa Izba Biegłych Rewidentów, Warszawa.
5. *Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej i Kontroli Jakości* (2009), SKwP, KIBR, IFAC, Warszawa.

6. MSRF 315. *Rozpoznanie i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia dzięki poznaniu jednostki i jej otoczenia* (2012), http://polanskiaudyt.pl/wp-content/uploads/2012/08/MSRF_315_ROZPOZNANIE-I-OCENA-RYZYKA-ISTOTNEGO-ZNIEKSZTA%C5%81CENIA.pdf (dostęp: 04.07.2016).
7. MSRF 330. *Postępowanie biegłego rewidenta w odpowiedzi na ocenę ryzyka* (2012), http://polanskiaudyt.pl/wp-content/uploads/2012/08/MSRF_330_POST%C4%98POWANIE-BIEG%C5%81EGO-REWIDENTA-W-ODPOWIEDZI-NA-OCEN%C4%98-RYZYKA.pdf (dostęp: 04.07.2016).
8. MSRF 540. *Badanie wartości szacunkowych, w tym szacunków wartości godziwej i powiązanych ujawnień* (2012), http://polanskiaudyt.pl/wp-content/uploads/2012/08/MSRF_540_BADANIE-WARTO%C5%9ACI-SZACUNKOWYCH-W-TYM-SZACUNK%C3%93W-WARTO%C5%9ACI-GODZIWEJ-I-POWI%C4%84ZANYCH-UJAWNIE%C5%83.pdf (dostęp: 04.07.2016).
9. MSRF 705. *Modyfikacje opinii w sprawozdaniu biegłego rewidenta*, http://polanskiaudyt.pl/wp-content/uploads/2012/08/MSRF_705_MODALIKACJE-OPINII-W-SPRAWOZDANIU-NIEZALE%C5%BBNEGO-BIEG%C5%81EGO-REWIDENTA.pdf (dostęp: 04.07.2016).
10. Pfaff J. (2007), *Wpływ rewizji finansowej na wiarygodność sprawozdania finansowego*, Akademia Ekonomiczna w Katowicach, Katowice.
11. Pfaff J. (2015), *Rewizja finansowa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice.
12. Świdorska G.K., Barański M. (2015), *Wpływ implementacji Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej na opinię biegłego rewidenta i raport uzupełniający opinię – przyczynek do dyskusji*, [w:] *Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej – teoria, regulacje, praktyka*, Krajowa Izba Biegłych Rewidentów, Warszawa.
13. Towpik M., Kałużny R., Piechocka-Kałużny A. (2011), *Badanie wartości szacunkowych w sprawozdaniach finansowych*, KiBR, Warszawa.

ESTIMATES IN COMPANY'S COSTS AND PROCEDURES FOR THEIR ASSESSMENT IN ACCORDANCE WITH THE INTERNATIONAL STANDARDS FOR AUDITING

Abstract: Business activity under market economy conditions is related to certain risks, which are reflected in the rules regarding balance sheet valuation and presentation of the company's financial standing in the financial statement. It is to these rules that we owe the existence of such terms as: fair value, adjusted purchase value, market value, depreciation write-offs and provisioning; Consequently, many items included in a financial statement (both balance sheet as well as profit and loss account) are estimates. The purpose of this paper is to identify the estimates incorporated in a company's costs and present the procedures for verification thereof compliant with the International Standards on Auditing, which should result in a statutory auditor either confirming the credibility of the estimates or discovering significant irregularities caused by error or fraud.

Keywords: estimates, costs, financial statement auditing



MODYFIKACJA PODEJŚCIA DO USPRAWNIANIA PROCESÓW RACHUNKOWOŚCI

Wojciech Fliegner

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu
Wydział Zarządzania

Streszczenie: W niniejszej publikacji po przedstawieniu metodologicznych aspektów pomiaru i analizy procesów biznesowych zaprezentowano koncepcję szczupłej rachunkowości (Lean Accounting) jako metodę doskonalenia procesów rachunkowości. Aby rozszerzyć możliwości usprawniania procesów rachunkowości, zaproponowano wykorzystanie metod powstałych w ramach koncepcji eksploracji procesów (Process Mining).

Słowa kluczowe: procesy rachunkowości, Lean Accounting, Process Mining

DOI: 10.17512/znpcz.2016.3.2.11

Wprowadzenie

Dla potrzeb niniejszego artykułu przyjęta została definicja, która ujmuje proces (biznesowy) jako ciąg określonych działań (czynności) realizowanych w organizacji, będących kolejnymi etapami osiągnięcia zdefiniowanego celu. Celem tym zwykle jest pewien wynik (produkt, usługa, informacja), mający wartość dla jego odbiorcy (klienta zewnętrznego lub wewnętrznego¹). Wartość dla odbiorcy może być wyrażona zarówno w sposób obiektywnie mierzalny (np. jako wartość pieniężna, jako stopień zgodności realizacji z zamówieniem), jak i subiektywny, względny (np. poziom satysfakcji).

Najważniejszym wyznacznikiem poziomu wykonania procesu jest stopień realizacji celu, jaki dla danego procesu został określony. Oczywiście nie tylko w wymiarze ostatecznego wyniku, ale również w kategoriach warunków realizacji (np. dostarczenie klientowi zamówionego przez niego towaru w deklarowanym czasie, zgodność dostawy z zamówieniem, niewystępowanie reklamacji), wytycznych wynikających z przyjętych strategii i celów wewnętrznych (np. utrzymanie niskiego poziomu kosztów, utrzymanie wysokiego poziomu elastyczności czy wysokiej wydajności personelu) oraz wspomnianych dodatkowych kryteriów uwzględnianych przez poszczególne grupy interesariuszy. Tego typu kwestie muszą być przełożone na odpowiadające im wskaźniki, dla których dodatkowo trzeba określić akceptowalne poziomy przyjmowanych przez nie wartości.

¹ Klienci zewnętrzni to podmioty spoza danej organizacji, które zwykle są odbiorcami wyników końcowych procesu, a klienci wewnętrzni to podmioty z danej organizacji (pracownicy, jednostki organizacyjne), które są odbiorcami wyników cząstkowych czy też pomocniczych.

Celem niniejszej publikacji jest przedstawienie propozycji rozszerzenia możliwości usprawniania procesów rachunkowości poprzez rozbudowanie zestawu metod wypracowanych w ramach koncepcji szczupłej rachunkowości (Lean Accounting) o metody powstałe w ramach koncepcji eksploracji procesów (Process Mining).

Koncepcja Lean jako podstawa doskonalenia procesów rachunkowości

Pojawienie się w organizacjach i instytucjach zainteresowania procesami ma zwykle związek z wdrażaniem systemów zarządzania jakością ISO. W powyższych działaniach coraz większego znaczenia nabiera koncepcja szczupłego zarządzania (Lean Management)². Nadrzędnym założeniem w tej koncepcji jest właściwe zdefiniowanie wartości dla klienta (zewnętrznego i wewnętrznego) oraz postrzeganie procesów operacyjnych i wspomagających przedsiębiorstwa/instytucje jako procesu tworzenia wartości w perspektywie klienta. Czynności procesowe tworzące wartość dla klienta (Value Added Activities) to te, za które klient jest skłonny zapłacić. Natomiast wszelkie działania (oraz związane z nimi struktury i procedury organizacyjne) niedodające wartości z punktu widzenia klienta oraz działania konsumujące zbyt duże ilości zasobów w stosunku do efektów i wartości, jakie generują, są traktowane jako marnotrawstwo.

Praktyka tzw. wyszczuplania rozszerza się w kierunku poszczególnych obszarów funkcjonalnych organizacji, m.in. logistyki (Lean Logistics), marketingu (Lean Marketing), rachunkowości (Lean Accounting), pracy biurowo-administracyjnej (Lean Office and Administration).

The Institute of Management Accountants (IMA) przedstawił najważniejsze założenia koncepcji Lean w obszarze rachunkowości (*Accounting for the Lean Enterprise* 2006, s. 7) w postaci poniższych pięciu podstawowych zasad szczupłej rachunkowości zapewniających realizację tradycyjnych funkcji rachunkowości:

- 1) eliminowanie marnotrawstwa w procesach ewidencji transakcji, sporządzania raportów i realizacji procedur rachunkowości zarządczej³;

² W obszarze zarządzania produkcją lub operacjami podejście to jest określane jako Lean Manufacturing lub Lean Production.

³ Nawiązując do siedmiu rodzajów Mudy wskazanych w (Ohno 2008, s. 22), można zidentyfikować następujące przykłady marnotrawstwa w procesach rachunkowości:

- nadprodukcja – tworzenie zbyt dużej liczby kopii dokumentów, nadmierna ilość raportów, tworzenie zbyt szczegółowych i/lub zbędnych procedur;
- nadmierne zapasy – archiwizacja niepotrzebnych dokumentów, danych i/lub raportów;
- błędy i wady – pomyłki w wystawianych dokumentach, błędne księgowania, błędne adresowanie informacji wynikowych, dopuszczanie do powstawania przeterminowanych bądź podwójnych płatności itp.;
- oczekiwanie – oczekiwanie na: wprowadzenie dokumentów do systemu w poprzedzających działaniach procesowych, na parafowanie dokumentów, na przetworzenie danych, na decyzje, na rozpatrzenie wniosków;
- nadmierne przetwarzanie – zbędne lub zbyt drobiazgowo procedury, konsekwencje dublujących się danych (ich wprowadzanie, gromadzenie i przetwarzanie), dublujące się czynności i procesy, zbyt rozbudowany system obiegu dokumentów (wykonywanie i przechowywanie zbyt wielu kopii dokumentów), nadmierna liczba raportów (ich tworzenie/drukowanie i przesyłanie), nadmierna liczba punktów decyzyjnych w procesach;

- 2) wspieranie transformacji w kierunku szczupłego przedsiębiorstwa poprzez pomiar i zrozumienie procesu tworzenia wartości dla klienta;
- 3) terminowe tworzenie oraz udostępnianie w komunikatywny sposób istotnych informacji wynikowych;
- 4) planowanie i budżetowanie zorientowane na osoby odpowiedzialne za osiągnięcie wyników oraz aktywne zaangażowanie w ustalanie celów;
- 5) wzmocnienie procedur kontroli wewnętrznej.

W przypadku rachunkowości wartość dla klienta może być rozpatrywana w kontekście dostarczanych informacji (jest to główna wartość dla klienta) oraz z perspektywy innych (niż informacja) rezultatów procesów rachunkowości (takich jak terminowe, prawidłowe i efektywne ewidencjonowanie zdarzeń księgowych, realizowanie procedur rachunkowości finansowej i zarządczej oraz sporządzanie raportów), w dużej części związanych z organizacją tych procesów, tak by zaspokoić oczekiwania klienta przy możliwie najniższym zużyciu zasobów.

Na podstawie analizy doniesień literaturowych oraz obserwacji praktyki biznesowej – oraz przyjmując wyodrębnienie rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej jako dwóch podsystemów rachunkowości – można sformułować pogląd, że proces transformowania systemu rachunkowości w szczupłych przedsiębiorstwach następuje w obu obszarach rachunkowości. W tej perspektywie można wyróżnić (*Rysunek 1*) dwa aspekty szczupłej rachunkowości: rachunkowość dla szczupłych przedsiębiorstw (Accounting for Lean) i Lean w procesach rachunkowości (Lean for Accounting) (Bell, Orzen 2013, s. 148; Solomon, Fullerton 2007, s. 26).

Pierwszy aspekt związany jest z dostosowaniem systemu rachunkowości do potrzeb informacyjnych menedżerów funkcjonujących w szczupłych przedsiębiorstwach (oraz w relacjach międzyorganizacyjnych) poprzez dobór metod generujących informacje wynikowe zgodnie z przywołanymi wyżej zasadami szczupłej rachunkowości. W literaturze prezentowane są takie metody jak m.in. rachunek cyklu życia produktu (Life Cycle Costing), rachunek redukcji kosztów (Kaizen Costing), rachunek kosztów celu (Target Costing), rachunek kosztów według cech i charakterystyk produktów (Features and Characteristics Costing), rachunek kosztów i wyników strumienia wartości (Value Stream Costs and Results Accounting), planowanie operacyjne (Sales, Operational and Financial Planning – SOFP) czy metoda pomiaru i raportowania dokonań na poziomie strumienia wartości (Value Stream Performance Measurement). Analizy literaturowe (por.: Fullerton, Kennedy, Widener 2013, s. 50-71; Fullerton, Kennedy, Widener 2014, s. 414-428) sugerują, że implementacja koncepcji Accounting for Lean w obszarze rachunkowości zarządczej musi mieć charakter kompleksowy, co oznacza, że powinna ona wykorzystywać i integrować wiele metod związanych z tym aspektem szczupłej rachunkowości – powstaje wtedy szansa realizacji celu, jakim jest zwiększenie wartości dla klienta (zewnętrznego i/lub wewnętrznego) na poziomie strategicznym i operacyjnym.

-
- zbędny transport – nadmiernie wydłużone drogi obiegu dokumentów, źle rozmieszczone stanowiska pracy;
 - zbędny ruch – niewłaściwa organizacja stanowisk pracy, źle usytuowanie stacji roboczych, skanerów, drukarek itp.



Rysunek 1. Dwa aspekty szczupłej rachunkowości

Źródło: Opracowanie własne

Drugi z aspektów szczupłej rachunkowości dotyczy projektowania i usprawniania procesów rachunkowości (jest więc bezpośrednio związany z tematem niniejszej publikacji). O ile zatem pierwszy aspekt szczupłej rachunkowości odnosi się do jej produktów, to aspekt drugi dotyczy takiego zorganizowania procesów rachunkowości, aby tworzenie i dostarczanie tych produktów dokonywało się w sposób wydajny i skuteczny (efficiently and effectively). W obszarze rachunkowości finansowej dąży się zatem np. do skracania czasu i pracochłonności działań, eliminowania błędów księgowych, poprawy terminowości realizacji zadań, szybszego generowania informacji (raportów) itp.

Wyszczuplanie procesów rachunkowości może być realizowane:

- w obszarze procesów wewnętrznych przedsiębiorstwa lub grupy kapitałowej, przy czym w tym drugim przypadku najczęściej przybiera formę centrów usług wspólnych (Shared Services Centers – SSC) albo
- poprzez outsourcing procesów księgowych do podmiotów zewnętrznych względem przedsiębiorstwa lub grupy kapitałowej podmioty te są nazywane centrami outsourcingu procesów biznesowych (Business Process Outsourcing – BPO) (zob.: Marcinkowska 2015, s. 333-342; Smith, Morris, Ezzamel 2005, s. 415-441; Herbert, Seal 2012, s. 83-97).

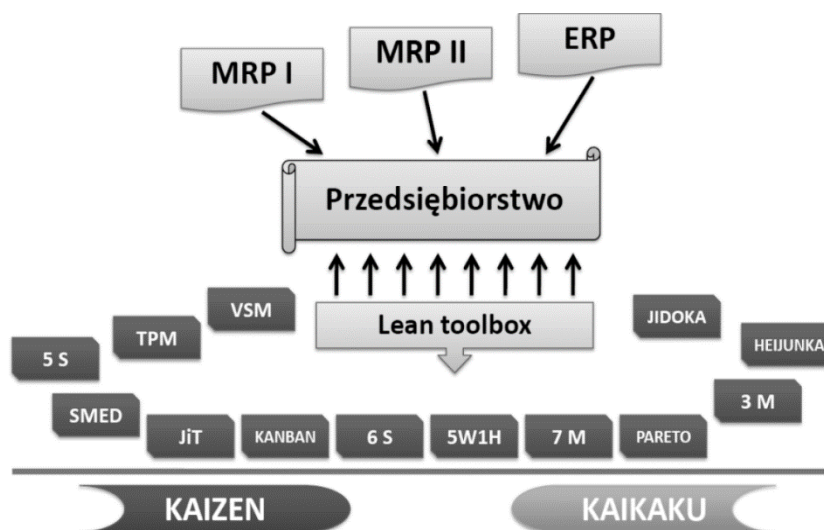
Dobrym punktem wyjścia do syntetycznego zaprezentowania narzędzi Lean proponowanych do usprawnień procesów rachunkowości⁴ może być diagram prezentujący ogół narzędzi, metod i technik Lean Management (*Rysunek 2*).

Zgodnie z koncepcją Lean Management procesy rachunkowości i wszelkie działania w nich wykonywane, tak jak wszystkie inne procesy realizowane w organizacji, mają uzasadnienie tylko wtedy, gdy dostarczają wartość dla klienta. Zdefiniowanie wartości dla klienta umożliwia stworzenie mapy stanu aktualnego strumienia wartości (Value Stream Mapping – VSM) procesu rachunkowości, która stanowi podstawę działań nakierowanych na eliminację marnotrawstwa (wykorzystanie metody 7 M – 7 Muda – *Rysunek 2*).

⁴ Inspirujące uwagi dotyczące wykorzystania tych narzędzi zawiera praca (Sobańska (red.) 2013).

Na podstawie mapy aktualnego stanu strumienia wartości należy zatem dokonać analizy wszelkich wchodzących w jego skład działań/procesów rachunkowości pod kątem następujących pytań:

- 1) Dlaczego wykonywane jest dane działanie/proces?
- 2) Jaką wartość dostarcza to działanie/proces jego klientowi?



Rysunek 2. Podstawowe narzędzia Lean Management

Źródło: Opracowanie własne na podstawie (Bicheno, Hollweg 2009)

Na podstawie wyników przeprowadzonej analizy przedsiębiorstwo identyfikuje trzy grupy działań⁵:

- 1) działania nietworzące wartości dla klienta, które można i należy wyeliminować;
- 2) działania nietworzące wartości dla klienta, których aktualnie nie można wyeliminować, ale należy ograniczyć wielkość zasobów zużywanych na realizację tych działań w kategoriach kosztów i czasu ich realizacji;
- 3) działania tworzące wartość dla klienta, które należy poddawać procesowi ciągłego doskonalenia (Kaizen).

Kolejnym etapem analizy jest poszukiwanie odpowiedzi na pytanie, w jaki sposób uprościć lub zreorganizować dany proces, by wyeliminować z niego marnotrawstwo, zwiększając tym samym wartość dostarczaną klientowi. W oparciu o rezultaty powyższej analizy tworzona jest mapa stanu przyszłego strumienia wartości wraz z projektami rozwiązań mających przekształcić aktualny stan strumienia wartości w stan docelowy.

⁵ Jest to rozwinięcie literaturowego podziału na Muda pierwszego typu (czynności, które nie dodają wartości, ale są potrzebne, i które nie mogą zostać szybko wyeliminowane; najczęściej wynikają one ze stosowanej technologii) oraz Muda drugiego typu (czynności całkowicie zbędne, które mogą – i powinny – zostać wyeliminowane bezzwłocznie).

Analiza literatury przedmiotu wskazuje, że na potrzeby usprawnień procesów rachunkowości rekomendowane są (Maskell, Baggaley, Grasso 2012) także (poza metodą mapowania strumienia wartości VSM) takie narzędzia Lean jak (zob. *Rysunek 2*):

- metoda standaryzacji pracy 5S,
- metoda SMED,
- metoda ciągłego doskonalenia Kazein.

Są to więc metody stosowane z powodzeniem w obszarze zarządzania produkcją i operacjami.

Przykładem usprawnień w procesach rachunkowości opracowanych z wykorzystaniem narzędzi Lean for Accounting są np. rozwiązania dotyczące procesu obsługi faktur, redukcji czasu zamknięcia ksiąg oraz wzrostu efektywności w procesie zamknięcia miesiąca/roku czy procesu raportowania, prezentowane podczas cyklicznej konferencji „Lean Accounting – problemy wdrażania w Polsce”, zorganizowanej przez Katedrę Rachunkowości Uniwersytetu Łódzkiego.

Koncepcja eksploracji procesów (Process Mining) jako podejście do usprawniania procesów rachunkowości

Charakterystyka procesów rachunkowości była przedmiotem poprzednich publikacji autora⁶ (Fliegner 2013, s. 5-19). Obecnie zaprezentowana zostanie zasadność uwzględnienia identyfikacyjnych i analitycznych walorów metod związanych z koncepcją eksploracji procesów (Process Mining)⁷ (*Process Mining Manifesto* 2012, s. 169-194) w działaniach związanych z usprawnianiem tychże procesów.

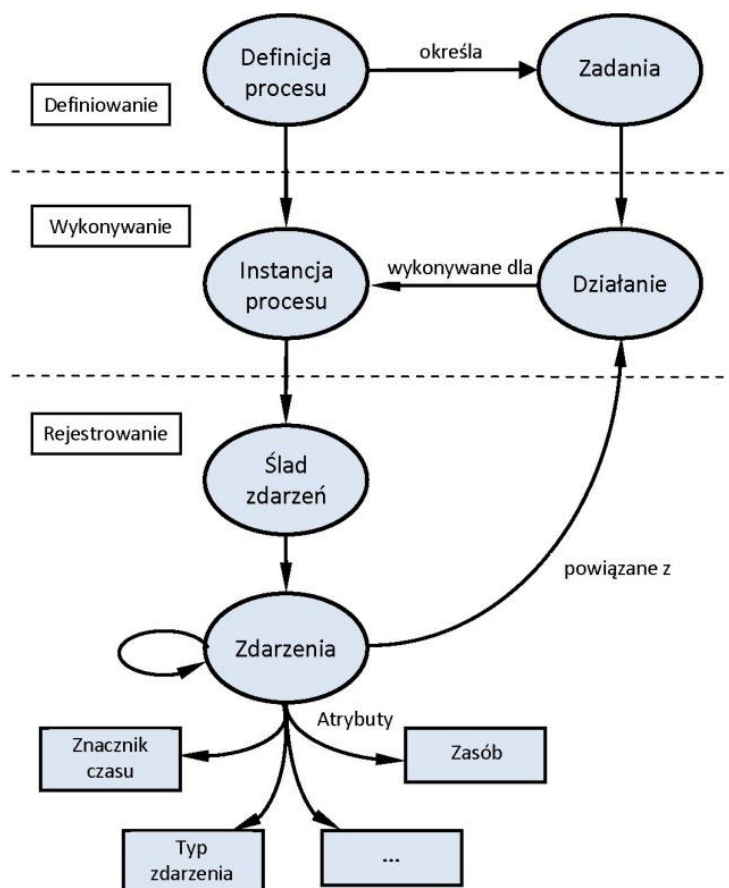
Koncepcja eksploracji procesów odwołuje się do powszechnie wykorzystywanych w organizacjach/instytucjach systemów informatycznych, takich jak systemy zarządzania przepływem prac (Workflow Management Systems – WfMS), systemy ERP (Enterprise Resource Planning) i systemy CRM (Customer Relationship Management). Systemy te rejestrują wiele szczegółowych danych o realizowanych czynnościach (działaniach) i zdarzeniach procesowych. Zbiory takich danych określa się mianem dzienników zdarzeń (event logs). Dzienniki zdarzeń są punktem wyjścia do eksploracji procesów, przy czym konwersja danych pochodzących z dzienników zdarzeń w modele procesu⁸ następuje bez wykorzystania informacji *a priori*, tj. jakichkolwiek informacji dotyczących tego, jak w zamierzeniu proces powinien wyglądać.

⁶ W publikacjach tych zidentyfikowano procesy ewidencji księgowej, pogrupowano je na podstawie kryterium podobieństwa ich roli w systemie ewidencji księgowej oraz przypisano do cykli tworzących ewidencję księgową. Aby rozszerzyć charakterystykę tych procesów, podjęto także próbę ich powiązania z wyodrębnionymi ośmioma grupami rodzajowych zdarzeń gospodarczych.

⁷ Wyróżnia się trzy rodzaje eksploracji procesów (realizowane przez trzy grupy metod), tj. odkrywanie (budowę) modeli procesów oraz ich weryfikację i rozbudowę.

⁸ Wygenerowane modele zazwyczaj mają postać grafu (np. sieci Petriego, BPMN, EPC lub diagramu aktywności UML) i są odzwierciedleniem czynności (działań) i zdarzeń zarejestrowanych w dzienniku, przy czym jednym z wyzwań odkrywania procesu jest zachowanie równowagi między nadmierną szczegółowością modelu (overfitting) i nadmierną ogólnością modelu (underfitting).

Dziennik zdarzeń jest kluczowym elementem przywoływanej tu koncepcji, struktura i zawartość dziennika zdarzeń determinuje bowiem jakość wglądu w faktyczny sposób realizacji procesu i tym samym jakość wyników odkrywania procesów. Rysunek 3 przedstawia powiązanie definicji procesu ze strukturą dziennika zdarzeń. Definicja procesu – jak widać na rysunku – określa zadania (konkretyzacją tych zadań są działania procesowe) oraz powiązania między nimi, które mają zapewnić realizację celu procesu. Każda inicjacja procesu jest równoznaczna z zarejestrowaniem w dzienniku zdarzeń jego nowej instancji.



Rysunek 3. Powiązania definicji procesu ze składowymi dziennika zdarzeń

Źródło: Opracowanie własne

Odwierciedleniem realizacji procesu jest ślad pozostawiony w dzienniku zdarzeń w postaci chronologicznie rejestrowanych tam zdarzeń, które wystąpiły w trakcie wykonywania działań tworzących daną instancję procesu. Zdarzenia odwzorowują stany działań (czynności), które zaistniały w trakcie wykonywania procesu, a ponadto informacje, które pozwalają uporządkować działania w kolejności ich wystąpienia (atrybutem każdego zdarzenia jest znacznik czasu określają-

cy datę i/lub czas rejestracji zdarzenia). Dodatkowe walory informacyjne zdarzeń związane są z takimi ich atrybutami jak typ zdarzenia i zasób (atrybut ten rejestruje dane dotyczące osób, systemów ról i departamentów zaangażowanych w wykonanie działania charakteryzowanego przez dane zdarzenie) oraz innymi zapisywanymi wraz ze zdarzeniem (np. jeśli instancja procesu związana jest z uzupełnieniem zapasów, rejestrowane mogłyby być dane dotyczące dostawcy i zamówienia).

Większość systemów informatycznych gromadzi dane procesowe w nieustrukturyzowanej formie. Ponadto typową jest sytuacja, gdy organizacja korzysta z więcej niż jednego systemu informatycznego wspierającego jej procesy biznesowe, gdzie każdy z wykorzystywanych systemów zapisuje zdarzenia w innej postaci. Ekstrakcja danych procesowych polega na pobraniu z systemów informatycznych gromadzonych przez nich danych, usunięciu danych zbędnych (np. błędnych, duplikujących się, niezwiązanych z żadną instancją procesu), ujednoczeniu zbioru danych i powiązaniu danych z różnych systemów ze sobą. Metody ekstrakcji danych procesowych były przedmiotem innego opracowania autora.

Eksploracja procesów jako sugerowane podejście do usprawniania procesów umożliwia przeprowadzenie szczegółowej analizy zbioru ich instancji w czterech perspektywach (*Process Mining Manifesto 2012*), z których każda dotyczy odkrywania innych aspektów wiedzy o analizowanych procesach:

- perspektywa przebiegu procesu – analiza kolejności wykonywania działań (czynności) procesowych w celu odzwierciedlenia faktycznych ścieżek realizacji zadań procesowych we współdziałających przedsiębiorstwach (i poprzez to odkrywanie np. tzw. wąskich gardeł procesów);
- perspektywa zasobowa – analiza aktorów zaangażowanych w procesy (osób, systemów, ról, komórek organizacyjnych) i wykorzystywanych przez nich zasobów rzeczowych organizacji;
- perspektywa właściwości instancji analizowanego procesu – analiza możliwych ścieżek realizacji wybranego procesu biznesowego, weryfikacja najrzadziej i najczęściej wybieranych przez uczestników procesu sposobów realizacji łańcuchów zadań, a także weryfikacja wartości mierników procesów, np.: liczba uruchomień instancji w określonym przedziale czasu, częstotliwość generowania instancji, parametry czasowe czynności i instancji, prawdopodobieństwo wyboru alternatywnych ścieżek przepływu pracy w punktach decyzyjnych procesu itp.;
- perspektywa zgodności założeń procesowych z ich realizacją – analiza porównawcza teoretycznego modelu procesu rachunkowości i zawartości rejestru (dziennika) zdarzeń, czyli weryfikacja rzeczywistej realizacji procesu w odniesieniu do jego definicji.

Autor, odwołując się do dorobku wspomnianego nurtu badań, podjął próbę opracowania i implementacji metod identyfikacji i analizy procesów ewidencji księgowej organizacji/institucji. Zwiększają one w istotny sposób możliwości usprawniania procesów rachunkowości oferowane przez metody wypracowane w ramach koncepcji szczupłej rachunkowości (Lean Accounting).

Studium przypadku – proces obróbki faktur

Jako obszar prezentacji praktycznych aspektów koncepcji eksploracji procesów wybrano proces obróbki faktur przychodzących. Składowymi tego procesu są takie czynności procesowe, jak: przyjęcie faktury przez kancelarię urzędu, wyznaczenie wykonawcy czynności edytorskich i administracyjnych, edycja faktury, zgłoszenie faktury do poprawy oraz akceptacja (I, II i III stopnia) treści faktury.

Badania zrealizowano w urzędzie gminy jednej z 226 gmin województwa wielkopolskiego. Funkcjonowanie tego urzędu jest wspierane przez system zarządzania przepływem prac (workflow). Zapewnia on kompleksową obsługę procesów obiegu spraw i dokumentów w urzędzie zgodnie z wymaganiami *Instrukcji kancelaryjnej* oraz *Rzeczowego wykazu akt*, a w szczególności umożliwia:

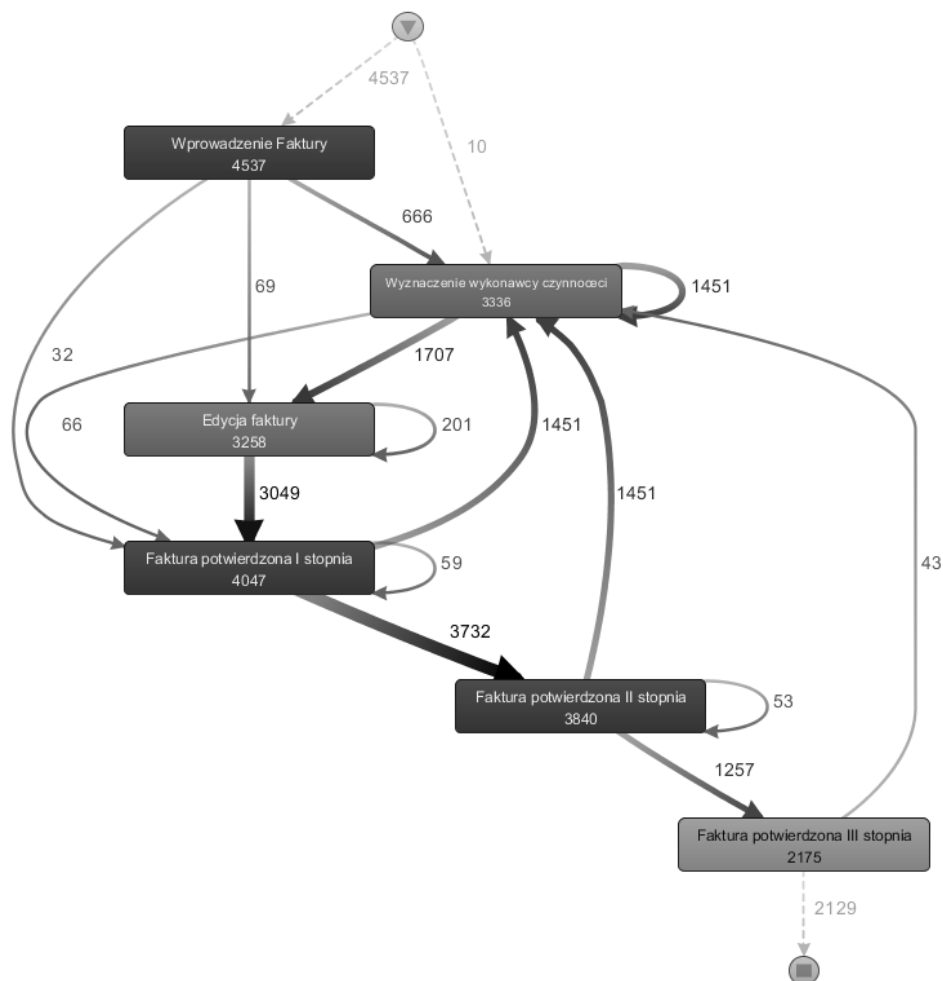
- zarządzanie korespondencją i dokumentami – przez rejestrację korespondencji zewnętrznej i wewnętrznej oraz korespondencji wychodzącej, wielopoziomą dystrybucję korespondencji, prowadzenie centralnych rejestrów korespondencji, dołączanie dokumentów w plikach o dowolnym formacie i standardzie, przekazywanie korespondencji wewnętrznej między jednostkami urzędu, potwierdzenie odbioru korespondencji, wyszukiwanie dokumentów według różnych atrybutów;
- zarządzanie sprawami – przez obsługę *Rzeczowego wykazu akt* (JRWA) i/lub własnych słowników spraw, obsługę list spraw i teczek, łączenie dokumentów w sprawy i teczki, monitoring stanu realizacji spraw, koordynację zadań realizowanych przez kilka komórek jednocześnie, system akceptacji i potwierdzeń;
- monitorowanie procesów – przez kontrolę terminów załatwiania korespondencji i spraw, standardowe i indywidualne ustawianie wartości krytycznych (terminów) dla spraw i korespondencji, informowanie o przekroczeniu dopuszczalnego progu dla wybranych wartości krytycznych, przeglądanie spraw w toku.

Rezultaty eksploracji wskazanego wyżej procesu zostaną zaprezentowane w kontekście analizy kolejności, w jakiej wykonywane są czynności procesowe, i znalezienia zapisu ścieżek przebiegu owego procesu, a zatem są ilustracją możliwości związanych z analizą wybranego procesu w kontekście dwóch z czterech wspomnianych wyżej perspektyw usprawniania, tzn. z perspektywami: przebiegu procesu oraz właściwości instancji analizowanego procesu.

Dane procesowe podlegające ekstrakcji są przechowywane w bazie danych MySQL źródłowego systemu workflow. W naszym przykładzie w rezultacie realizacji procedury ekstrakcji danych procesowych z zasobów źródłowej bazy danych został wygenerowany dziennik zdarzeń obejmujący 30 różnych rodzajów działań, powiązanych z 27 458 zdarzeniami przypisanymi do 4 604 instancji analizowanego procesu.

Oprócz charakterystyki wszystkich instancji procesu dziennik zdarzeń umożliwia także wyspecyfikowanie wariantów analizowanego procesu (każdy wariant opisuje odmienną sekwencję działań tworzących dany proces) oraz określenie ich liczebności. Zazwyczaj przeważająca część instancji może zostać przypisana do kilku wariantów – w naszym przykładowym procesie dotyczącym faktur przycho-

dających do urzędu gminy najczęściej występujący wariant⁹ jest reprezentantem 432 instancji analizowanego procesu (oprócz tego wariantu zidentyfikowano 706 innych wariantów).



Rysunek 4. Model analizowanego procesu obróbki faktur przychodzących

Źródło: Opracowanie własne

Przez interpretację sekwencji działań odzwierciedlanych w wynikowym dzienniku zdarzeń można zrealizować jedną z podstawowych funkcji odkrywania procesów, jaką jest automatyczne tworzenie graficznych modeli procesów (zwanymi mapami procesów). Na *Rysunku 4* przedstawiono model analizowanego przez nas

⁹ Wariant ten tworzy następująca sekwencja czynności: wprowadzenie faktury → wyznaczenie wykonawcy czynności edytorskich i administracyjnych → edycja faktury → akceptacja treści faktury I stopnia → akceptacja treści faktury II stopnia.

procesu (model ten odwzorowuje 6 z 30 zidentyfikowanych czynności procesowych¹⁰) (Aalst van der 2011, s. 301), wygenerowany przez zastosowanie algorytmu *Fuzzy miner* (Günther 2007, s. 328-343).

Liczby na diagramie przypisane do działań wskazują liczbę powiązanych z każdym z tych działań zdarzeń w dzienniku zdarzeń – na przykład z działaniem „Wprowadzenie faktury” powiązanych zostało 4 537 zdarzeń. Kolejność, w której wykonywane są owe działania (wskazywana przez krawędzie grafu), jest pochodną analizy śladów zdarzeń zarejestrowanych w dzienniku zdarzeń. Liczby przypisane do krawędzi grafu określają liczbę wystąpień następstwa działań (wskazywanego przez daną krawędź), którą zarejestrowano w dzienniku zdarzeń – na przykład zarejestrowano 69 przypadków, kiedy zachodziła potrzeba edycji faktury po uprzednim jej wprowadzeniu do systemu workflow, i 43 przypadki, kiedy nie następowała akceptacja treści faktury III stopnia (co oznacza, że proces obróbki faktur przychodzących nie mógł zostać zakończony).

Podsumowanie

Proweniencje poszczególnych koncepcji czy też metod wykorzystujących podejście procesowe są oczywiście zróżnicowane, ale założenia metodyczne i tak zwykle odwołują się do wykonania pewnej sekwencji działań (procedury) mieszczącej się w obszarze zarządzania procesami i ich cyklu życia, która to sekwencja stanowi fundament dalszych przedsięwzięć. W ramach tej procedury można wyróżnić – na bardzo ogólnym poziomie – następujące etapy: identyfikację procesów, analizę i projektowanie zmian procesów, ich wdrażanie oraz realizację i controlling procesów.

Eksploracja procesów (Process Mining), bazując na danych wygenerowanych podczas realizacji procesów w środowisku informatycznym, pozwala na uzyskanie wglądu w faktyczny sposób realizacji procesu i tym samym na odkrywanie wiedzy o procesach. Wiedza ta otwiera nowe możliwości w zakresie usprawniania procesów biznesowych, w tym także procesów rachunkowości. Autor zweryfikował proponowane przez siebie podejście w odniesieniu do procesów operacyjnych i wspomagających. Obecnie w podmiocie, w którym nastąpiło wdrożenie koncepcji Lean Accounting w procesach rachunkowości (co w literaturze przedmiotu jest określane jako Lean for Accounting) realizowane jest badanie mające na celu sprawdzenie, na ile metody eksploracji procesów mogą być źródłem dalszych usprawnień procesów rachunkowości.

Literatura

1. Aalst van der W.M.P. (2011), *Process Mining*, Springer-Verlag, Heidelberg.
2. *Accounting for the Lean Enterprise: Major Changes to the Accounting Paradigm* (2006), Statements on Management Accounting, Institute of Management Accountants, Montvale.

¹⁰ W prezentowanym modelu każde z sześciu działań zostało odzwierciedlone jako wierzchołek grafu. Wygenerowanie modelu obejmującego ogół (100%) instancji procesowych prowadzi do modelu typu „spaghetti”.

3. Bell S.C., Orzen M.A. (2013), *Lean IT: Enabling and Sustaining Your Lean Transformation*, CRC Press, New York.
4. Bicheno J., Hollweg M. (2009), *The Lean Toolbox: The Essential Guide to Lean Transformation*, Production and Inventory Control, Systems and Industrial Engineering (PICSIE) Books, 4th ed., Buckingham.
5. Fliegner W. (2013), *Procesowy model ewidencji księgowej*, „Studia Oeconomica Posnaniensia”, Vol. 1, No. 8(257).
6. Fullerton R.K., Kennedy F.A., Widener S.K. (2013), *Management Accounting and Control Practices in a Lean Manufacturing Environment*, “Accounting, Organizations and Society”, Vol. 38.
7. Fullerton R.K., Kennedy F.A., Widener S.K. (2014), *Lean Manufacturing and Firm Performance*, “Journal of Operations Management”, Vol. 32.
8. Günther C.W. (2007), *Fuzzy Mining: Adaptive Process Simplification Based on Multi-Perspective Metrics*, [w:] Alonso G., Dadam P., Rosemann M. (eds.), *Business Process Management*, Lecture Notes in Computer Science, Vol. 4714, Springer, Berlin.
9. Herbert I., Seal W. (2012), *Shared Services as a New Organisational form: Some Implications for Management Accounting*, “The British Accounting Review”, Vol. 44(2).
10. Marcinkowska E. (2015), *Outsourcing i offshoring procesu rachunkowości – modele dostawy usługi*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 399.
11. Maskell B.H., Baggaley B., Grasso L. (2012), *Practical Lean Accounting*, 2nd ed., CRC Press, Boca Raton.
12. Ohno T. (2008), *System Produkcyjny Toyoty. Więcej niż produkcja na dużą skalę*, ProdPress.com, Wrocław.
13. *Process Mining Manifesto* (2012), [w:] Daniel F., Barkaoui K., Dustdar S. (eds.), *Business Process Management Workshops*, Lecture Notes in Business Information Processing, Vol. 99, Springer, Berlin.
14. Smith J.A., Morris J., Ezzamel M. (2005), *Organisational Change, Outsourcing and the Impact on Management Accounting*, “The British Accounting Review”, Vol. 37.
15. Sobańska I. (red.) (2013), *Lean accounting. Integralny element lean management*, Wolters Kluwer, Warszawa.
16. Solomon J., Fullerton R. (2007), *Accounting for World-Class Operations: A Practical Guide for Providing Relevant Information in Support of the Lean Enterprise*, WCM Associates, Fort Wayne.

MODIFICATION OF APPROACH TO ACCOUNTING PROCESS IMPROVEMENT

Abstract: In this paper after the presentation of the methodological aspects of the measurement and analysis of business processes we present the concept of lean accounting as a method for improving accounting processes. To expand the capabilities of modernising accounting processes author proposed to use methods developed as part of the process mining concept.

Keywords: accounting processes, lean accounting, process mining



CURRENT BUSINESS INTELLIGENCE PRACTICES IN WESTERN AND EASTERN EUROPE

Oleksii Grebeshkov

Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman (Ukraine)

Abstract: The article examines Ukrainian and Western European companies' operation in the context of their information needs and Business Intelligence (BI) practices. Author defines and analyses current BI trends and the practice of BI tools integration in companies' operation.

Keywords: business intelligence, information needs, ERP, enterprise information strategy

DOI: 10.17512/znpcz.2016.3.2.12

Introduction and goals of the study

Nowadays with the rapid emergence and development of information and communication technologies, especially concerning data collection and storage methods, business intelligence (BI) approach is becoming more and more common in the corporate world.

The term “business intelligence” first appeared in 1958 in the article by IBM researcher Hans Peter Luhn. He defined the term as: “The ability to understand the links between the presentation of the facts” (Luhn 1958). BI in today's understanding had evolved from decision-making systems, which emerged in the early 1960s and developed in the mid-1980s. In 1989 Howard Dresner defined BI as a general term to describe “concepts and methods to improve business decision-making using systems based on business data” (*What is Business...*, n.d.).

BI is often described as “the set of techniques and tools for the transformation of raw data into meaningful and useful information for business analysis purposes” (*Big Data and Business...*, 2014).

BI technologies being capable of handling large amounts of unstructured data are today helping identify, and develop new strategic business opportunities. Identifying new opportunities and implementing an effective strategy based on insights can provide businesses with a competitive market advantage and long-term stability (Rud 2009).

The goal of this article is to identify and describe the current BI trends and practices in Eastern and Western Europe.

The Current State of BI Practices

Today practical aspects of implementation of BI approaches into the company business processes is more an art than it is a science and is focused on providing business value to the organization, reinforcing the importance of the requirements at all levels and through the agile business architecture. Business analytics today are developing new skills to expand their capabilities and meet the needs of a greater number of cross-disciplinary roles. As for the latest changes in BI concept understanding, we have a shift in defining BI as the practice of engaging changes in the organizational context by identifying needs and making recommendations that benefit stakeholders. Today it is proposed to understand the profession of business analyst and its role in much broader aspect than in the nearest past, and move beyond information technologies. The analyst has a professional role to initiate a change that would: synchronize the business needs of all stakeholders, and to avoid undesirable changes.

As for today, one can identify six key concepts related to business analysis: changes, needs, stakeholders, solutions, contexts, value. Latest developments in these domains are as follows:

- *Changes*. BI is about change management and is applied in BI practices as controlled transformation of an organization.
- *Needs* is about challenges, opportunities and constraints that have potential importance to the stakeholders. The *need* can be understood here as goals, tasks, risks, benefits, acceptance criteria, transition requirements, etc.
- *Context* is a very interesting latest addition to the group of the basic concepts. International Institute of Business Analysis defines the term as “part of the environment, which includes a change”. This essentially includes everything that has to change, except the change itself. The context may also include such things as culture, infrastructure, relationships, and other areas related to business changes.
- *Solutions* are specific ways of satisfying *needs* in a certain *context*.
- *Stakeholders* are group of individuals who have a relationship to *changes* or *solutions*.
- *Value* can be defined as the importance of something to *stakeholders* in a *context*.

These core concepts exist in a relationship mix that is called Business Analysis Core Concept Model™ and is visualized in such a way that all the concepts are cross-connected and related to others (see *Figure 1*).

All the relationships and interconnections between the core concepts are described in the literature and numerous articles. But moving deeper into the practical aspects, we should note that BI and business analytics (BA) are sometimes used interchangeably, but there is a difference between them. First of all BI refers to the collection of business data to reveal the information, especially through the questionnaires, reports and online analytical data processing. BA on the other hand uses statistical and numerical tools for the understanding of the current situation and forecasting.

In an alternative definition, Thomas Davenport (Davenport 2014) asserts that BI should be divided into stages:

- Information Retrieval,
- Analytical real time processing (OLAP),
- Tools warnings about deviations from expected performance,
- Business analytics,
- Business Reporting.

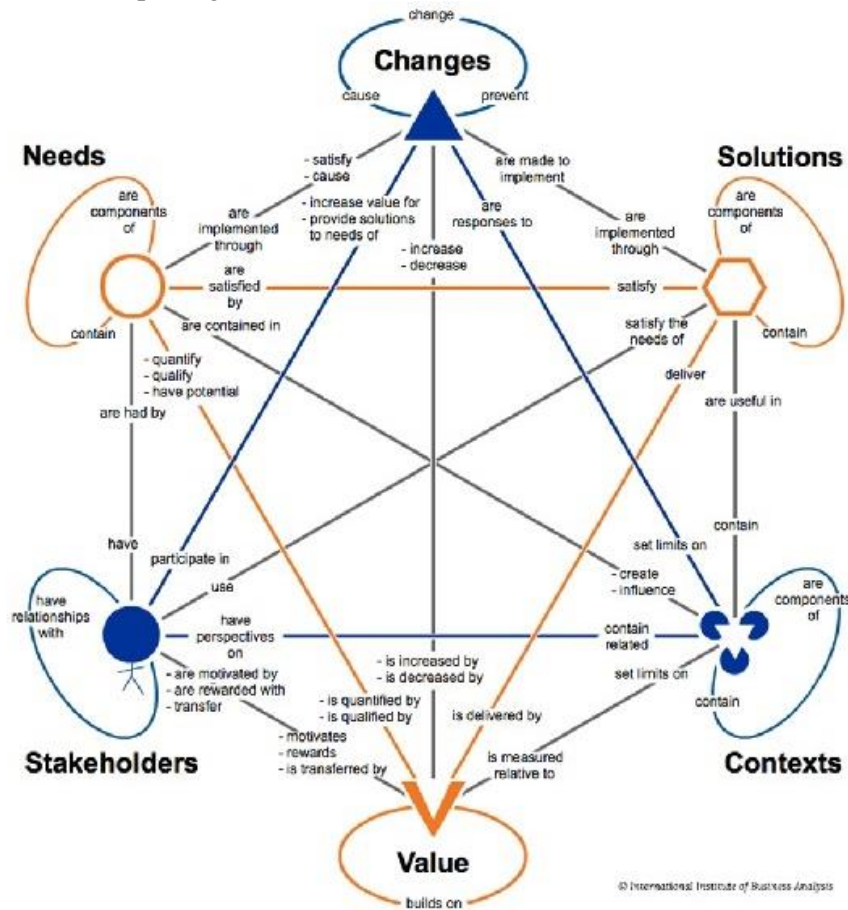


Figure 1. Business Analysis Core Concept Model

Source: (Sammy n.d.)

T. Davenport’s definition offers BA as a subset of BI and focuses on statistics, forecasting and optimization. Thus, BI cannot be narrowed just to reporting.

More to it, talking about the current technological trends in BI, we should name some of them. The SaaS (Software as a Service) ideas are today actively implemented in the field of BI in form of various instruments of data collection and integration and other informational services with such tools being developed by major software development companies. Open-source solutions are also becoming

more and more popular, competing on a large scale with commercial software. We also should mention that the decision making processes today are more often based on a vogue, poorly structured information, and it makes the demand for information search and structuring tools incredibly high. The wave of innovations in the field of data visualization also significantly influences BI software.

The Current State of BI Practices in Eastern Europe and Ukraine

The Ukrainian market of BI-systems consist mainly of software developed by foreign companies. Besides that automated BI systems have low-to-none demand among the Ukrainian companies because it is believed that BI-solutions are irrelevant to the current low level of automation in the country. Some steps to creating their own domestic BI-systems are carried in Russia, but these tools are usually devoted to solve only some narrow aspects of business performance management. The largest companies that are now developing BI-systems in Russia are TopS BI, Columbus IT Russia, BARS Group. However, the most advanced BI products are products of foreign vendors, including such as Actuate BIRT, IBM Cognos 8 Business Intelligence, WebFOCUS (Information Builders), SQL Server 2008 R2 (Microsoft), MicroStrategy (MicroStrategy), Oracle Business Intelligence (Oracle), NovaView (Panorama Software), QlikView (QlikTech), SAP BusinessObjects (SAP), SAS Enterprise Business Intelligence (SAS), TIBCO Spotfire Analytics (TIBCO Spotfire).

The main problem is that most Ukrainian companies don't use information or analytical systems in their day-to-day work, and those that do, spend a lot of money doing it without proper knowledge and continue to operate with information of very poor quality. This undoubtedly affects their functioning in a negative way.

Despite the existence of new tools for qualified managers, which are designed to make it easier to build complex analytical models, the demand for data scientists remains high and continues to grow. Unlike the situation in the western markets domestic data scientist actually adapt to the business objectives in the working process, that is connected with the fact that there are no ready-made training or teaching programs for the appropriate application of analysis methods.

Pioneers in the field of business intelligence in Ukraine are the telecommunication companies with their large volumes of data. For example, Business Objects products in Ukraine are used by four major mobile operators. However, despite the fact that the interest in such products arises now among financial institutions and industrial enterprises as well, in our opinion, the mass demand for BI tools has not yet come.

Currently, a growing interest arises in "portal technologies", in particular solutions based on Microsoft SharePoint Portal Server. These tools are popular among companies seeking to increase the transparency of their business processes and are ready to place data for internal or external use on-line.

The need for the organization of collective work, which more often today involves people outside of the corporate network perimeter, significantly increase the demand for cloud-based BI-services. This will be the new impetus to further

evolve the concept of social enterprise. Cloud services, including analytical, is a perfect solution for small geographically distributed companies and organizations. They allow to save resources in IT infrastructure. Usually these solutions are considered of high risks because of transferring company's data to external agents, so it is preferable to store and process data on their own servers for large businesses. But the unstable political and legal situation in Ukraine is the reason cloud corporate solutions are becoming even more popular among the local businesses as servers and data are stored in much more safe jurisdictions and business data can not be withdrawn by domestic security agencies, as it often happens to Ukrainian businesses in recent years.

Comparison of Ukrainian and Western European business information needs and BI practices

According to statistics more than half of large multinational companies are experiencing problems due to high data fragmentation and/or incorrect data: 40% of big international businesses name the incomplete information and its' inaccuracy as the main difficulty associated with effective corporate governance. Nowadays the number of daily decisions made in companies is constantly increasing. And these decisions, in turn, are being based on the ever-increasing volume of information. The availability of the necessary data is becoming much more important than ever before.

The general trend, which is observed on Ukrainian BI market is the dissemination of data analysis tools from senior management level to the level of managers who work with customers and partners on day-to-day basis.

It is pertinent to say that the companies have outgrown the stage where decisions could be based on memory and intuition. Today it is difficult to operate without the proper tools. Today the major trend is the collaboration of IT and management units that is becoming an absolute requirement for companies wishing to effectively exploit their information assets for competitive advantage. To ensure this, it is of the first necessity to develop and implement an effective information and communication strategies and BI tools.

Currently, most western companies operate in an integrated way by comparing the effectiveness of the operational and financial performance. As a result, they are focusing their efforts on building an integrated strategic management system that covers the entire organization and its value chain. Many enterprises have made significant steps to improve the efficiency of operations through business process reengineering, ERP-implementation, and methodological innovations. So now when companies realized the need to assess the results of these actions, they have realized the opportunities that BI offers.

Professor A. Oettinger (Harvard University) (Oettinger 1980, p. 191-198) considers that the information is converted into a primary resource just as well as materials and energy, so relative to this resource the critical question should be formulated: who owns it, who are interested in it, and is it available? Empirical experience and results of our research show that the majority of domestic enterprises

and companies are not aware of their information needs, do not focus on the information market and do not know the information resources needed to ensure the successful long-term company success. Low degree of knowledge of the theoretical problems of information support of the company at the operational and strategic levels should be noted as well.

The survey and consultations with representatives of Ukrainian companies revealed the need to address the problem of identifying the information needs of domestic companies, including those based on the comparison of national experience shaping the behavior of companies in the information space of foreign experience. Performing this task involves: assessment of the importance of different types of data for manufacturing enterprises and trading companies, and compare them with those of foreign companies; detect patterns of information needs at the level of specificity criterion for enterprises of different industries and comparison of the structure of domestic and foreign companies; identify differences in priorities of selecting of information sources for domestic and foreign companies.

The study of information needs of modern companies conducted by us makes it possible to make the following conclusions (Grebeshkov 2010, p. 177-189) (data revised mid-2015). First of all, we have to admit that most domestic companies do not focus on the information market, they have the question of what they want and know, how and where such information is available unresolved.

The structure of the information needs of Ukrainian industrial enterprises is topped by the analytical accounting and management information, data on the availability of financial and investment resources, political information, information of legal nature. Unlike domestic manufacturers, foreign companies have different information priorities: the top demand goes to information about new technologies and innovations, as well as the results of fundamental and applied research. This is determined by innovative focus of foreign manufacturers and their Ukrainian colleagues to focus on issues of compliance requirements in unstable legal and regulatory space prevailing in Ukraine. Moreover, it should be noted that the market infrastructure in Ukraine is undeveloped, and it heavily depends on its own actions and regulatory institutions, which, in turn, is evidence of the high degree of opacity of the market space in Ukraine. Regarding trading companies, domestic firms put the need for commercial information and information about the availability of financial and investment resources first, while for foreign trade companies of primary interest is the data on the status and dynamics of commodity markets and stock news, and trends in financial markets.

The results of the survey of domestic enterprises in various fields of operation showed that the list of information resources that can be attributed to the group of universal (that is equally important for manufacturing companies and trading companies) is quite wide: from the official information from the authorities and regulatory legal documents to marketing and educational information. Substantially similar estimates appeared as well for different foreign companies. The universal information resources turned out to be relatively narrow and contain the most important information about the company – accounting and analytical data of “internal” origin, information on human resources and personnel and data on

foreign commodity markets. In our opinion, such structure of information resources, recognized as the most important by companies from different fields of activity (industrial and commercial), is a clear evidence of awareness sustainability and information needs of foreign companies, as well as their clear orientation in the rapidly changing information environment.

Based on the above assessment of the importance of information resources, the structure of information needs of domestic and foreign companies was determined: while for Ukrainian companies the share of demand for general information does not exceed 60%, for foreign companies this estimation goes as high as 86%, while the specific information needs are estimated as follows: 14% for Ukrainian companies, and 1% for foreign companies.

Analysis of the importance of different information for domestic and foreign manufacturing companies showed that in comparison with foreign practices Ukrainian industrial enterprises highly overrated value of information of legal, official, business and political nature (deviation of estimates of domestic enterprises by foreign varies from 50% to 35%).

In addition, local production companies have shown high importance of information on the labor market and the financial market. However, foreign companies significantly undervalue market infrastructure data and management skills development opportunities.

As for the trading companies, deviations in their assessments of the significance of various information resources from foreign practice is not as significant. Revalued is the legal information (which is a common hallmark of all domestic enterprises, regardless of activity), while commercial and innovation information is significantly undervalued.

Conclusion

Based on the identified characteristics of the information needs of domestic companies, we can say that on the one hand the information needs of enterprises specify the general state of the economic system of the country (the level of development of market infrastructure, the influence of political power on economic relations, etc.). On the other hand, domestic companies are in an urgent need for the formation and increase the level of information culture, mastering the technology and tools to work with information resources, including the BI tools.

Literatura

1. *Big Data and Business Intelligence: Convergence of Business Intelligence and Big Data Analytics* (2014), Mind Commerce Publishing: <https://www.reportbuyer.com/product/2370673/big-data-and-business-intelligence-convergence-of-business-intelligence-and-big-data-analytics.html> (accessed: 28.01.2016).
2. Davenport T.H. (2014), *Big Data work: Dispelling the Myths, Uncovering the Opportunities*, Harvard Business Pr., Boston.

3. Grebeshkov O. (2010), *Information Support of Enterprise Development: An Analytical Assessment of Foreign and Domestic Practices (in Ukrainian)*, „Formuvannja Rynkovoï Ekonomiky: Zb. Nauk. Prac.”, No. 23.
4. Luhn H.P. (1958), *A Business Intelligence System*, “IBM Journal”, October.
5. Oettinger A. (1980), *Information Resources: Knowledge and Power in the 21st Century*, “Science”, Vol. 209, No. 4452.
6. Rud O. (2009), *Business Intelligence Success Factors: Tools for Aligning Your Business in the Global Economy*, John Wiley & Sons, Hoboken.
7. Sammy J. (n.d.), *Creating the BACCM – Business Analysis Core Concept Model*, <https://www.iiba.org/ba-connect/2012/October/Creating-the-Business-Analysis-Core-Concept-Model.aspx> (accessed: 24.01.2016).
8. *What is Business Intelligence?* (n.d.), Klipfolio.com, <http://goo.gl/gwQfxd> (accessed: 20.01.2016).

OBECNE PRAKTYKI BUSINESS INTELLIGENCE W EUROPIE ZACHODNIEJ I WSCHODNIEJ

Streszczenie: Artykuł bada działania ukraińskich i zachodnioeuropejskich przedsiębiorstw w kontekście ich potrzeb informacyjnych oraz praktyk Business Intelligence (BI). Autor definiuje i analizuje bieżące trendy BI oraz praktykę integracji narzędzi BI w działaniu firm.

Słowa kluczowe: Business Intelligence, potrzeby informacyjne, ERP, strategia informacyjna przedsiębiorstwa



ZARZĄDZANIE RÓŻNORODNOŚCIĄ KADRY NAUCZYCIELSKIEJ SZKOŁY

Krzysztof Ponchała

Politechnika Częstochowska
Wydział Zarządzania

Streszczenie: Zarządzanie różnorodnością jest koncepcją, która umożliwia organizacjom osiągnięcie na rynku usług przewagi konkurencyjnej poprzez podejmowanie działań ukierunkowanych na dostrzeganie, akceptowanie i maksymalne wykorzystanie różnorodności na rzecz organizacji. Miejscem, gdzie mamy do czynienia z pełną gamą różnorodności, jest placówka szkolna. Jej interesariusze – uczniowie, nauczyciele, rodzice – posiadający różne tożsamości: pierwotną, wtórną i organizacyjną, tworzą społeczność, która ma znaczny potencjał sprzyjający jej rozwojowi. Zarządzanie różnorodnością staje się wobec tego jednym z ważniejszych wyzwań, jakie ma przed sobą współczesna szkoła. W artykule proponuje się, aby wdrażanie koncepcji zacząć od jej realizacji w odniesieniu do kadry nauczycielskiej. Wprowadzenie programu przynosi konkretne korzyści: wzrost kreatywności i innowacyjności, polepszenie wizerunku, zwiększenie elastyczności, poprawę efektów edukacyjnych. Zasadniczym elementem zarządzania różnorodnością w szkole jest jego oparcie na systemie wartości fundamentalnych dla funkcjonowania człowieka we współczesnym świecie, takich jak zrozumienie, empatia, tolerancja i wzajemna komunikacja.

Słowa kluczowe: zarządzanie, różnorodność, kadra nauczycielska

DOI: 10.17512/znpcz.2016.3.2.13

Wprowadzenie

Pracownicy, stanowiący podstawowy zasób każdej organizacji, różnią się między sobą ze względu na społeczno-demograficzne, takich jak wiek, płeć, pochodzenie społeczne, oraz ze względu na czynniki niedemograficzne, takie jak m.in.: osobowość, poglądy, postawy, wyznawany system wartości (Seymen 2006, s. 297). Takie same czynniki wpływają na różnorodność kadry nauczycielskiej. W placówkach szkolnych, w zależności od ich wielkości, pracuje od kilkunastu do kilkudziesięciu nauczycieli. Każdy z nich jest na swój sposób inny, ma różną wiedzę i doświadczenie, reprezentuje inne cechy osobowościowe. W zarządzaniu kadrami nauczycielskimi chodzi o to, aby dostrzec te indywidualności, aby je docenić i w odpowiedni sposób wykorzystać dla wspólnego celu, jakim jest osiągnięcie najlepszych efektów edukacyjnych. Odejście od tradycyjnej filozofii równego traktowania wszystkiego i wszystkich oraz wprowadzenie zarządzania polegającego na wykorzystaniu potencjału tkwiącego w różnorodności kadry pedagogicznej jest szansą na uzyskanie sukcesu edukacyjnego uczniów. Wprowadzając program zarządzania

różnorodnością, trzeba wziąć pod uwagę różne aspekty tego sposobu zarządzania zasobami ludzkimi. Należy odpowiedzieć na kluczowe pytania: Które praktyki i procedury wzmacniają zarządzanie różnorodnością i jakie są efekty ich wprowadzenia? Jaki system wartości funkcjonujący w szkole wspiera różnorodność? Jakie szanse i zagrożenia stwarza wprowadzenie programu zarządzania różnorodnością?

Celem artykułu jest omówienie koncepcji zarządzania różnorodnością kadry nauczycielskiej, jako jednego z obszarów zarządzania zasobami ludzkimi. Przedstawiono czynniki różnicujące nauczycieli oraz sfery zarządzania w szkole, w których mamy do czynienia z różnorodnością. W artykule omówiono szanse i zagrożenia związane z wprowadzaniem polityk i programów wzmacniających różnorodność oraz sposób adaptacji programu jej zarządzania w placówce szkolnej.

Różnorodność oraz tendencje jej rozwoju w Polsce

Otoczający nas świat jest pełen różnorodności. Począwszy od różnorodności świata fauny i flory, poprzez bogactwo zjawisk zachodzących w środowisku przyrodniczym, aż po wielorakość form wytworzonych przez człowieka. Również sam człowiek jest obdarzony wieloma cechami, którymi wyróżnia się w środowisku społecznym. W pierwszym wymiarze ludzie różnią się pod kątem tego, co jest widoczne, czyli rasą, płcią, wiekiem, sprawnością (niepełnosprawnością), oraz tego, co jest niewidoczne, czyli narodowością, językiem, religią, wykształceniem, wiedzą i kompetencjami, systemem wartości, osobowością. Inny podział przyporządkowuje czynniki różnicujące do trzech podstawowych grup, przypisując ludziom tzw. tożsamość pierwotną, wtórną i organizacyjną. Wpływ na tożsamość pierwotną mają przede wszystkim czynniki wrodzone, jak rasa, płeć, pochodzenie etniczne, zdolności, oraz takie, które kształtują się pod wpływem środowiska zewnętrznego, jak wiedza, kompetencje, wyznawane wartości, osobowość. Duży wpływ na kształtowanie się zróżnicowania człowieka ma tutaj rodzina i stosowany przez nią system wychowawczy oraz całe otoczenie instytucjonalne i pozainstytucjonalne, jak szkoła, kościół, organizacje społeczne, media, grupy formalne i nieformalne. Tożsamość wtórna i organizacyjna zależy w dużej mierze od miejsca, jakie zajmuje jednostka w życiu społecznym. Na kształtowanie się tych tożsamości zdecydowany wpływ ma już sam człowiek. Do grupy czynników wtórnych zalicza się: stan cywilny, poziom wykształcenia, status rodzinny i społeczny, religia, zwyczaje, zainteresowania. Na poziom zróżnicowania wpływają również czynniki organizacyjne, wynikające głównie z zajmowanego przez ludzi miejsca w organizacji, jak pozycja w hierarchii zawodowej, staż pracy, uprawnienia zawodowe, forma zatrudnienia, przywileje pracownicze (Walczak 2011, s. 11-19). W dzisiejszej rzeczywistości trudno sobie wyobrazić organizację, która nie zatrudniałaby zróżnicowanych pracowników. Jedną z podstawowych przyczyn rozwoju różnorodności w organizacji są zmiany demograficzne mające wpływ na kompozycję siły roboczej. W wielu krajach, zwłaszcza w Stanach Zjednoczonych i Europie Zachodniej, obserwuje się stale rosnący udział zatrudnianych kobiet i mniejszości etnicznych, co powoduje zmiany w strukturze pracowników. Ważnym elementem wpływającym na różnorodność organizacji jest ustawodawstwo i działania prawne. W Europie Zachodniej polityka różnorodności zaczęła się właśnie od przeciwdziałania

dyskryminacji w różnych obszarach. Dominującą rolę w rozwoju koncepcji miało wprowadzane przez Unię Europejską prawo wspólnotowe zakazujące dyskryminacji „ze względu na płeć, rasę lub pochodzenie etniczne, religię lub światopogląd, niepełnosprawność, wiek lub orientację seksualną” (Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską 1997, art. 13¹), zawarte w traktacie amsterdamskim i w kolejnych dyrektywach. Przyczyną rosnącej różnorodności w organizacjach jest również powszechna globalizacja, zmuszająca firmy do działania w warunkach zróżnicowanych pod kątem norm prawnych, społecznych i obyczajowych. Czynniki, które spowodowały zaakceptowanie polityki różnorodności w firmach, to jednak nie instrumenty prawne, aspekty moralne czy społeczna odpowiedzialność biznesu. Najistotniejsze okazały się korzyści, jakie firmy odnoszą wraz z zastosowaniem tej polityki. Istotną zmianą w postrzeganiu problemu było wyjście polityki różnorodności z działu HR i skierowanie jej do całej organizacji. Firmy uświadomiły sobie, że zróżnicowani pracownicy, dysponujący wiedzą, umiejętnościami, zdolnościami, stanowią kapitał umożliwiający osiągnięcie przewagi konkurencyjnej (Griffin 2013, s. 182). Zarządzanie różnorodnością stało się więc dla organizacji standardem w jej funkcjonowaniu, dającym nie tylko poprawienie efektywności, ale gwarantującym również dobrą atmosferę w pracy, otwartość, tolerancję, wzajemną współpracę.

W organizacjach działających w Polsce mamy do czynienia z różnorodnością występującą głównie w obszarze płci, wieku, statusu rodzinnego i sprawności (niepełnosprawności). Mniej znaczącą kwestią jest zróżnicowanie narodowościowe i religijne. Bierze się to stąd, że Polska w tych obszarach jest praktycznie jednolita. W Narodowym Spisie Powszechnym z 2011 roku 97,09% obywateli zadeklarowało narodowość polską. Z kolei liczba obcokrajowców, którzy zgodnie z danymi Urzędu ds. Cudzoziemców dostali na koniec 2013 roku zezwolenie na pobyt stały, wynosi ok. 120 tys., co stanowi tylko 0,3% ludności naszego kraju (Urząd ds. Cudzoziemców 2014). Z informacji przedstawionych przez GUS dotyczących wyznania wynika, że 87% Polaków deklaruje wyznanie katolickie (inne wyznania to niecałe 2%, ok. 11% to bezwyznaniowcy) (GUS 2011). Z danych wynika, że w obecnej chwili takie czynniki jak narodowość i religia nie wpływają na poziom zróżnicowania pracowników.

Zasadniczym elementem różnicującym pracowników w Polsce jest kwestia płci. Mimo wyższego od mężczyzn poziomu wykształcenia, wskaźnik zatrudnienia kobiet wynosił w 2011 roku 43,4% w stosunku do ogółu zatrudnionych. Blisko 60% kobiet w wieku produkcyjnym pracuje i ten udział w rynku pracy się zwiększa (wzrost o 10% w stosunku do poziomu sprzed 10 lat), ale nadal jest mniejszy niż u mężczyzn (ok. 70%). Kobiety również mniej zarabiają (różnica wynosi ok. 20,6%) (GUS 2015) i mają mniejsze możliwości awansu zawodowego. Według rankingu Global Gender Gap Report przygotowanego na zlecenie World Economic Forum, który ma za zadanie określenie, jak w danym kraju dzielone są środki i możliwości między płciami (np. w obszarze wysokości płac, możliwości awansu), Polska w 2015 roku zajmowała 51. miejsce wśród 145 krajów (Global Gender Gap Report 2015). Nierówne traktowanie kobiet na rynku pracy ma swoje źródła w stereotypach oraz roli, jaką spełniają kobiety w środowisku rodzinnym.

Ważnym czynnikiem różnicującym pracowników w Polsce jest niepełnosprawność. Populacja osób z niepełnosprawnością wynosi 12,2% ludności. Jest to bardzo duża rzesza prawie 5 milionów ludzi, z tego ponad 3 miliony ma formalne orzeczenie o niepełnosprawności. Niestety udział niepełnosprawnych pracowników w rynku pracy jest mały i zatrudnienie w tej grupie posiadało tylko 22,8% (Biuro Pełnomocnika Rządu ds. Osób Niepełnosprawnych 2015). Mimo wielu korzyści, jakie odnoszą pracodawcy zatrudniający osoby niepełnosprawne – jak dofinansowanie wynagrodzenia czy stanowiska pracy, zwrot kosztów szkolenia pracowników – w ich zatrudnieniu nadal przeważają negatywne stereotypy. Uważa się, że tacy pracownicy, którzy sami wymagają pomocy, są niezaradni życiowo, mocno obciążają pracodawcę i nie radzą sobie z wymogami, jakie stawia się im w pracy.

Bardzo ważnym czynnikiem mającym wpływ na zróżnicowanie jest wiek pracowników. Rozkład zatrudnienia jest nierównomierny, a grupą defaworyzowaną są przede wszystkim pracownicy po pięćdziesiątym roku życia. Polska ma w tym przedziale wiekowym bardzo słabe wskaźniki aktywności zawodowej, lokujące ją najniżej wśród wszystkich krajów Unii Europejskiej. Wskaźnik zatrudnienia w tej grupie wynosił w 2014 roku 32,4% (jednocześnie osoby z tej grupy stanowiły 26% ogółu bezrobotnych w kraju) (Ministerstwo Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej 2013). Zasadniczą rolę w ograniczeniu zatrudniania osób z grupy 50+ ponownie odgrywają stereotypy. Uważa się, że tacy pracownicy są mniej elastyczni, więcej chorują, nie chcą się szkolić.

Opisany stan różnorodności w Polsce jest zjawiskiem dynamicznym i będzie ulegał modyfikacji w wyniku przemian społeczno-gospodarczych zachodzących w naszym kraju. W pierwszym rządzie różnorodność w zespołach pracowniczych będzie się powiększać dzięki łamaniu stereotypów związanych z zatrudnianiem kobiet, osób niepełnosprawnych i osób w wieku 50+. Pracodawcy coraz częściej zdają sobie sprawę, że zatrudnienie takich pracowników przynosi wiele korzyści, bowiem wnoszą oni do organizacji swoją wiedzę, kompetencje oraz doświadczenie przynoszące wymierne efekty. Zatrudnianie tych pracowników wpływa również pozytywnie na wizerunek firmy w otoczeniu i często sprzyja pozyskiwaniu nowych klientów.

Nowym elementem różnicującym pracowników będzie zapewne zwiększająca się liczba obcokrajowców, którzy podejmują pracę w Polsce. Obecnie ich liczba jest stosunkowo niewielka w stosunku do zatrudnionych Polaków. Analiza danych prowadzi jednak do wniosku, iż z roku na rok następuje wzrost zatrudnienia obcokrajowców (w 2014 roku wydano 44 tys. pozwoleń na pracę, ale pracę sezonową wykonywało już ok. 235 tys. pracowników) (Konieczna-Sałamatin 2015, s. 8-11). Nie wiadomo dokładnie, ilu cudzoziemców pracuje w Polsce nielegalnie. Ocenia się szacunkowo, że jest to od 100 do 500 tys. pracowników (Grzybowski 2016). Do tego dochodzą zatrudnieni pochodzący z krajów Unii Europejskiej, których liczba jest również nieokreślona. Razem jest to już znaczna grupa osób, którą można „zauważyć” na polskim rynku pracy. Aktualna sytuacja polityczna pozwala przypuszczać, że w najbliższym czasie przybędzie do Polski fala imigrantów z krajów Afryki i Azji, którzy również będą chcieli znaleźć zatrudnienie. Z przytoczonych powyżej faktów wynika, że w naszym kraju będzie się nasilała tendencja rozwoju różnorodności.

Różnorodność w obszarze zarządzania kadrami nauczycielskimi szkół

Głównymi czynnikami różnicującymi kadrami nauczycielskimi szkół są – jak w wielu polskich organizacjach – płeć, wiek i status rodzinny. Ze względu na specyfikę zawodu nauczyciele są również zróżnicowani w sposób, który nie funkcjonuje w innych grupach zawodowych. Takim czynnikiem jest przynależność do tzw. grup przedmiotowych: matematyczno-fizycznych, przyrodniczych, humanistycznych, wychowania fizycznego. W obrębie danej grupy funkcjonuje również podział na nauczycieli danego przedmiotu. Nauczyciele danej grupy chętniej przebywają ze sobą, rozmawiają, rozwiązują podobne problemy dydaktyczne. Można stwierdzić, iż lepiej się rozumieją i są skłonni do większego współdziałania w obrębie danego gremium. Innym równie istotnym czynnikiem różnicującym jest posiadany status awansu zawodowego. W ramach tego podziału mamy do czynienia z nauczycielami: stażystą, kontraktowym, mianowanym i dyplomowanym. Różnice w awansie zawodowym wynikają głównie ze stażu pracy, uzyskiwanych kwalifikacji i doświadczenia zawodowego. Na drodze awansu nauczyciel opracowuje plany swojej pracy zawodowej, przedkłada z niej sprawozdania oraz zdaje egzaminy (Rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej 2013). Podobnie jak w przypadku innych pracowników w organizacjach, kadra nauczycielska składa się z ludzi pochodzących ze zróżnicowanych środowisk społecznych, mających wiedzę, kompetencje, swoje doświadczenia i osobiste poglądy.

Tak zróżnicowana kadra nauczycielska pracuje z uczniami, którzy przychodzą do szkoły z różnych środowisk, mają inne doświadczenia życiowe, światopogląd, określony system wartości. Kontekst społeczno-ekonomiczny jest często ważnym czynnikiem determinującym sukcesy, jakie uczniowie osiągają w procesie edukacyjnym. Szkoła powinna zatem dążyć do przezwyciężania wszelkich nierówności, musi zapewnić skuteczny system, który będzie traktował różnorodność jako źródło potencjalnego rozwoju uczniów, a nie jako przeszkodę w ich osiągnięciach. Nowoczesna szkoła wykorzystuje wiedzę, kompetencje i elastyczność swoich nauczycieli, aby spożytkować potencjał uczniów i zapewnić im odpowiednie wsparcie w procesach edukacyjnych. Zróżnicowana kadra nauczycielska, wyznająca określony system wartości, jest zatem niezwykle istotnym elementem sukcesu edukacyjnego uczniów.

Zarządzanie różnorodnością to działania podejmowane przez organizację ukierunkowane na dostrzeżenie, zaakceptowanie i maksymalne wykorzystanie różnorodności na rzecz organizacji. Według J. Fazłagića, zarządzanie różnorodnością jest strategią, w której poprzez szacunek i wrażliwość dla różnorodności pracowników tworzy i utrzymuje się środowisko przyjazne dla zatrudnionych (Fazłagić 2014b, s. 54). W. Walczak stwierdza, że zarządzanie różnorodnością jest elementem tworzenia kapitału intelektualnego organizacji, ponieważ ludzie wykorzystują w swojej pracy ważne dla organizacji zasoby niematerialne – wiedzę, kompetencje, zdolności i doświadczenie (Walczak 2011, s. 16). M. Keil, B. Amershi, S. Holmes zwracają w zarządzaniu różnorodnością uwagę na rozwijanie się organizacji poprzez akceptowanie istniejących różnic i wykorzystanie ich jako potencjału rozwojowego przynoszącego firmie wartość dodaną (Jamka 2011, s. 7). Jak widać, we wszystkich definicjach autorzy wyraźnie podkreślają poszanowanie

i zrozumienie dla różnorodności oraz postulują wykorzystanie jej dla dobra organizacji. Szkoła, jako organizacja ucząca się, powinna dążyć do pełnego wykorzystania potencjału kadry nauczycielskiej poprzez zarządzanie różnorodnością swoich nauczycieli. Zróżnicowana szkoła to taka, w której ceni się różnice w całej jej społeczności, docenia się ludzi z różnych środowisk, ich umiejętności, postawy i poglądy, wykorzystuje się różnorodność do wymiany doświadczeń i budowania nowej jakości. Zarządzanie różnorodnością kadry nauczycielskiej jest koncepcją stosowania polityki i programów, w których, stosując określony system wartości (właściwy dla danej szkoły), wykorzystuje się potencjał i zaangażowanie nauczycieli do osiągnięcia sukcesu edukacyjnego uczniów.

Każda szkoła w Polsce jest zobligowana do świadczenia usług edukacyjnych, spełniających wymagania określone w Rozporządzeniu Ministra Edukacji Narodowej w sprawie nadzoru pedagogicznego (Rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej 2015). Analiza tekstu tego kluczowego dla oświaty dokumentu prowadzi do konkluzji, że nadrzędnym celem szkoły jest realizacja takiej koncepcji pracy, aby osiągnąć wszechstronny rozwój uczniów. Celowi temu służy realizacja procesów edukacyjnych sprzyjających uczeniu się, nabywaniu wiadomości i umiejętności, aktywizacji uczniów, kształtowaniu odpowiednich postaw społecznych. Nauczyciele planują i realizują procesy edukacyjne, współpracując ze sobą, z rodzicami oraz z innymi partnerami szkoły. Realizacji wysokich efektów edukacyjnych ma sprzyjać właściwe zarządzanie szkołą, uwzględniające indywidualną i zespołową pracę nauczycieli oraz ich doskonalenie zawodowe. Szkoła, jak żadna inna instytucja, jest organizacją opartą na wiedzy, a nauczyciele stanowią najważniejszy jej zasób. W tym kontekście niezwykle istotnym elementem jest zaadaptowanie metod zarządzania charakterystycznych dla organizacji gospodarczych do potrzeb szkoły i zastosowanie efektywnych systemów gospodarowania zasobami ludzkimi. Koncepcją sprzyjającą uzyskiwaniu wysokiej jakości pracy szkoły poprzez wykorzystanie potencjału pracowników może być zarządzanie różnorodnością kadry nauczycielskiej.

Zarządzanie różnorodnością można przeprowadzić, stosując podejście indywidualne i organizacyjne, traktując je komplementarnie. Podejście indywidualne koncentruje się na postawach i zachowaniu pracowników. R.W. Griffin wymienia cztery podstawowe postawy, których należy się nauczyć w organizacji:

- Zrozumienie – ludzie są zróżnicowani, co powoduje ich niejednorodne zachowania i należy nauczyć się je akceptować.
- Empatia – ludzie mają różne punkty widzenia i należy nauczyć się umiejętności wczuwania się w stan wewnętrzny drugiej osoby.
- Tolerancja – ludzie mają różne poglądy oraz systemy wartości i należy je szanować, mimo że różnią się one od naszych.
- Komunikacja – warunkiem rozwiązywania problemów wynikających z różnorodności jest wzajemna komunikacja między pracownikami. Rozmowa, spokojna dyskusja, wymiana poglądów sprzyja rozpoznaniu sytuacji problemowych i często zapobiega eskalacji konfliktów wynikających z różnorodności i wielokulturowości (Griffin 2013, s. 194-195).

W podejściu organizacyjnym ważną rolę przypisuje się polityce organizacji i stosowanym w niej praktykom. Szkoła, która decyduje się na wspieranie różnorodności, powinna podjąć szereg działań prowadzących do całościowego spojrzenia na to zagadnienie. Oznacza to wprowadzenie jednolitej strategii działania – różnorodność powinna być na trwałe wpisana w jej politykę personalną. Szkoła może podpisać Kartę Różnorodności, zobowiązując się „do wdrażania zasad zarządzania różnorodnością i polityki równego traktowania oraz ich promowania i upowszechniania wśród wszystkich interesariuszy organizacji”¹ (szkoła może to również uczynić, gdy rozszerzy politykę różnorodności na wszystkie podmioty środowiska szkolnego).

W podejściu organizacyjnym wskazuje się na stosowanie praktyk i procedur wzmacniających zarządzanie różnorodnością, które nazwano i omówiono w dalszej części tego podrozdziału.

Rekrutacja przez wartości. W zróżnicowanym zespole poszukuje się nauczycieli, którzy wyznają zasady zgodne z wartościami obowiązującymi w placówce – są otwarci, empatyczni, komunikatywni, nie ulegają stereotypom. Tacy nauczyciele będą się dobrze czuć w zespole i będą się uczyć wartości uznawanych przez szkołę, poprzez codzienną praktykę – obserwację innych nauczycieli, rozmowy ze swoimi opiekunami czy udział w dyskusjach zespołów nauczycieli. W procesie rekrutacji zwraca się uwagę na zróżnicowanie sytuacji życiowej i zawodowej kandydatów, np. na absolwentów uczelni wyższych, rodziców samotnie wychowujących dzieci czy też na osoby powracające po przerwie do zawodu nauczyciela.

Polityka płacowa. W placówkach oświatowych wynagrodzenie za pracę jest ściśle związane z uzyskanym przez nauczyciela wykształceniem, stopniem awansu zawodowego i jego stażem pracy. Dodatkowym składnikiem wynagrodzenia jest dodatek motywacyjny; nauczyciele uzyskują również dodatkowe wynagrodzenie z tytułu tzw. godzin nadliczbowych. Zwłaszcza w stosunku do tych części wynagrodzenia należy zwrócić uwagę, czy polityka płacowa jest prowadzona sprawiedliwie. Wprowadzenie okresowego monitoringu wynagrodzenia ze względu na płeć, wiek bądź też poszczególnych grupach przedmiotowych nauczycieli lub grupach ze względu na uzyskany stopień awansu zawodowego daje kadrcie zarządzającej wiedzę o prowadzonej polityce płacowej. W placówce wspierającej różnorodność trzeba pamiętać o nauczycielach zatrudnionych na niepełny etat oraz o tych, którzy są w trudnej sytuacji życiowej. Odnosi się to głównie do stosowania sprawiedliwych zasad przyznawania świadczeń z funduszu socjalnego.

Polityka zatrudnienia. Bardzo ważną kwestią związaną z demografią społeczeństwa jest zróżnicowanie pracowników pod kątem wieku i płci. Analizę zatrudnienia zaczyna się od przygotowania zestawienia struktury zatrudnienia pracowników: aktualnie zatrudnionych, nowo przyjętych, zwalnianych, zwalnających się, będących w wieku przedemerytalnym. Przegląd danych dotyczących pracowników odchodzących z placówki dostarczy miarodajnych informacji o przyczynach odej-

¹ Karta Różnorodności to międzynarodowa inicjatywa, realizowana w krajach Unii Europejskiej, promowana przez Komisję Europejską. Karta jest zobowiązaniem, podpisywanym przez organizacje, które decydują się na wprowadzenie zakazu dyskryminacji w miejscu pracy i działania na rzecz tworzenia i promocji różnorodności oraz wyraża gotowość firmy do zaangażowania wszystkich osób zatrudnionych oraz partnerów biznesowych i społecznych w te działania.

ścia – czy nie są wynikiem braku poszanowania różnorodności. Być może były to osoby odczuwające dyskryminację ze strony współpracowników lub dyrekcji szkoły. Analiza takich przypadków powinna dać odpowiedź, czy placówka jest otwarta i przyjazna dla pracowników. Trzeba również przeprowadzać okresowo monitoring struktury zatrudnienia, aby sprawdzać, czy w placówce nie zaczynają funkcjonować niebezpieczne trendy, np. zatrudnianie osób w tym samym przedziale wiekowym. Niestety w polskiej oświacie ogólny trend jest bardzo niekorzystny – średni wiek nauczyciela w 2013 roku wynosił – 42,1 lat i systematycznie rośnie. Strukturę wieku nauczycieli można łatwo poznać po statusie zawodowym. I tak: 51,7% to nauczyciele dyplomowani, 26,7% – nauczyciele mianowani, 16,6% – nauczyciele kontraktowi, a tylko 5% – nauczyciele stażyści. Biorąc pod uwagę, że nauczyciele stażyści to zazwyczaj osoby bezpośrednio po studiach, tylko co dwudziesty nauczyciel jest w przedziale wiekowym do 30 lat (Polak 2013). Oznacza to, że w wielu placówkach oświatowych tworzy się duża luka pokoleniowa, co na pewno utrudnia integrację zespołów nauczycielskich, a w perspektywie może doprowadzić do destabilizacji w zatrudnieniu. Warto w związku z tym opracować strategię zatrudnienia sprzyjającą różnorodności i uwzględniającą niekorzystne trendy. Taka strategia powinna poprawić strukturę wiekową zatrudnienia i choć zarządzanie takimi zespołami nauczycieli jest dla dyrektorów dużym wyzwaniem, to w perspektywie stwarza szansę na zwiększenie efektywności pracy szkoły. Po jednej stronie mamy bowiem do czynienia z konfliktem pokoleniowym pracowników (wynikającym z różnych systemów wartości, motywacji, wzajemnego zrozumienia), zaś po drugiej – wzajemną współpracę, z której wszyscy pracownicy mogą i powinni korzystać. Dobrym rozwiązaniem jest transfer wiedzy od doświadczonych nauczycieli, skierowany do własnych kolegów rozpoczynających karierę zawodową. Biorąc pod uwagę aktualną strukturę wieku, należy przypuszczać, że już niedługo dojdzie w wielu szkołach do utraty wartościowych zasobów wiedzy w związku z odejściem na emeryturę nauczycieli z dużym stażem zawodowym. Jednocześnie obserwuje się znaczny ubytek aktywności nauczycieli w wieku 50+, określane jako tzw. wypalenie zawodowe. W odpowiedzi na te problemy trzeba podjąć działania skierowane do tej grupy zawodowej nauczycieli, które spowodowałyby poprawę środowiska pracy i w konsekwencji zmotywowały ich do zwiększenia efektywności działań. Dobrym rozwiązaniem jest tutaj na pewno zaangażowanie doświadczonych pedagogów do przekazywania swojej wiedzy i doświadczenia młodszemu pokoleniu nauczycieli.

Komunikowanie o różnorodności. W placówce szkolnej, w której wdrożona jest koncepcja różnorodności, istnieje efektywna komunikacja wewnętrzna i zewnętrzna. Istotą takiej komunikacji jest ciągle podkreślanie, że różnorodność jest w szkole cenną wartością i każdy pracownik znajdzie w niej swoje miejsce, a jego potencjał zostanie zaakceptowany i właściwie wykorzystany. W placówce wewnętrznie komunikuje się każdy sukces nauczycieli, zarówno osobisty, jak i zawodowy. Informacja o sukcesach (np. uzyskanie przez uczniów wysokich wyników z egzaminów zewnętrznych lub w konkursach i olimpiadach przedmiotowych, uzyskanie aplikacji w projekcie unijnym, sukcesy w pracy naukowej), ale również o ważnych wydarzeniach z życia pracowników (np. ślub, urodzenie dziecka, przeprowadzka do nowego mieszkania) jest sygnałem, że ich różnorodna sytuacja

cja zawodowa i rodzinna jest ważna dla całego zespołu, a co za tym idzie – również dla szkoły. Wewnętrzna komunikacja występuje również w sytuacjach, gdy nauczyciele są nieobecni z powodów rodzinnych czy zdrowotnych. W placówce wykazuje się ciągle zainteresowanie np. nauczycielami, którzy przebywają na urlopie macierzyńskim, na urlopie dla poratowania zdrowia czy też dłuższym zwolnieniu lekarskim. Proponując im udział w uroczystościach szkolnych, wycieczkach i innych imprezach organizowanych przez szkołę, zapraszając na szkolenia, utrzymuje się z tymi pracownikami stały kontakt, zapewniając tym samym, że ich sytuacja życiowa wzbudza uwagę całej kadry nauczycielskiej. Po powrocie do pracy w szkole wspiera się takie osoby, pomagając im we wdrożeniu się do swoich obowiązków. W zróżnicowanej placówce edukacyjnej nie przechodzi się obojętnie wobec bardzo trudnych problemów pracowników, takich jak choroba alkoholowa, uzależnienie od narkotyków czy choroby psychiczne. Pomoc w rozwiązywaniu tych problemów wymaga od kadry zarządzającej i całego zespołu nauczycieli dużo taktu i świadczy o osiągnięciu dojrzałości kultury organizacyjnej. Z drugiej strony podejmuje się działania przeciwdziałające formom naruszenia godności osobistej pracowników oraz wszelkim przypadkom dyskryminacji. W przypadku ich wystąpienia podejmowane są stosowne działania wyjaśniające, a sposób ich rozwiązania jest w szkole wewnętrznie komunikowany. W placówce przeprowadza się szkolenia dotyczące przeciwdziałania dyskryminacji oraz mobbingowi. Nauczyciele mają wiedzę, jak reagować na przypadki zaistniałych nieprawidłowości, oraz mają pewność, że w szkole istnieją procedury zapewniające sposób ich rozwiązania.

Polityka elastycznego czasu pracy. Nauczyciele pracujący w szkole znajdują się w różnorodnej sytuacji osobistej, np. młodzi nauczyciele, którzy wychowują małe dzieci, opiekujący się starszymi rodzicami, nauczyciele pracujący na część etatu, nauczyciele uczący się. Są wreszcie tacy, którzy chcą realizować swoje zainteresowania i pasje, a tym samym pragną zachować pewną równowagę między pracą zawodową a życiem prywatnym. Uelastycznienie czasu prowadzenia zajęć obowiązkowych i dodatkowych przez dostosowanie planu zajęć dydaktycznych do oczekiwań pracowników (oczywiście w pewnych granicach) daje im poczucie komfortu i powoduje, że mogą oni poświęcić się pracy z pełnym zaangażowaniem.

Kultura organizacji. Polityka różnorodności nie będzie prawidłowo realizowana, jeżeli nie otrzyma prawidłowego wsparcia ze strony kadry zarządzającej. Kultura organizacyjna wyraźnie akcentuje wsparcie różnorodności we wszystkich jej formach przez kierownictwo organizacji (Griffin 2013, s. 179). Dyrektor szkoły i wspomagający go zespół kierowniczy mają świadomość znaczenia różnorodności, a stosowana polityka zarządzania różnorodnością staje się podstawowym elementem organizacji. Czynnikiem wspierającym kadrę zarządzającą są szkolenia z zakresu prawa pracy dotyczące równości szans (mobbing, dyskryminacja) czy warsztaty z zakresu przełamywania stereotypów funkcjonujących w społeczeństwie. Innym przykładem są szkolenia z zakresu różnorodności pomagające w zrozumieniu istoty tego zjawiska i jego wykorzystaniu w funkcjonowaniu szkoły. Ważnym elementem stosowania przez kierownictwo szkoły koncepcji zarządzania różnorodnością jest stosowana w praktyce zasada podejmowania kolektywnych

decyzji po uwzględnieniu wszystkich opinii osób wyrażających w danej sprawie swoje stanowisko.

Zarządzanie różnorodnością jako źródło szans i zagrożeń dla szkół

Centrum Strategii i Ewaluacji (CSE) w imieniu Komisji Europejskiej w swoim opracowaniu *Koszty i korzyści z różnorodności (The Costs and Benefits of Diversity)* wskazuje dodatnie strony dla organizacji stosujących politykę różnorodności. W dokumencie zwraca się uwagę, że firmy widzą w różnorodności korzyści, jak zwiększanie wartości kultury organizacyjnej, wzmacnianie reputacji, zwiększanie motywacji i podnoszenie efektywności kadry, rekrutowanie i utrzymywanie utalentowanych pracowników oraz wzrost ich kreatywności i innowacyjności (European Commission 2003).

Wiele organizacji stwierdza również, że różnorodność może być źródłem rynkowej przewagi konkurencyjnej (Griffin 2013, s. 190). Uzasadnienie tej tezy dokonuje się za pomocą następujących argumentów:

- obniżenie kosztów,
- pozyskiwanie wartościowych zasobów,
- marketing,
- kreatywność,
- rozwiązywanie problemów,
- elastyczność systemów (Cox, Blake 1991, s. 45-56).

Wprowadzenie programu zarządzania różnorodnością kadry pedagogicznej przynosi szkole wiele korzyści. Zwiększa się innowacyjność. Różnice w wieku, a zatem również różnice w postrzeganiu świata, powodują różne podejście do wielu problemów. Wykorzystanie wiedzy, kompetencji i doświadczeń wszystkich nauczycieli pozwala na kreowanie i realizację innowacji w procesach edukacyjnych. Nowe rozwiązania programowe stanowią zróżnicowanie i przez to wzbogacenie oferty edukacyjnej szkoły, przyczyniając się do zwiększenia efektów kształcenia (m.in. poprawy wyników uzyskiwanych przez uczniów na egzaminach zewnętrznych) (Bokwa 2014, s. 17-18).

Właściwe zarządzanie różnorodnością wpływa pozytywnie na proces ciągłego uczenia się kadry nauczycielskiej. Staje się on podstawowym elementem doskonalenia zawodowego nauczycieli. Szybki rozwój we wszystkich dyscyplinach wiedzy powoduje, że kadra pedagogiczna spotyka się ciągle z nowymi rodzajami problemów. Do tego dochodzą nieustannie zmieniające się wymagania, które stawia przed nimi ustawodawstwo oświatowe i często zwykła codzienna praktyka pedagogiczna. Niektórzy nauczyciele bardzo uważnie obserwują i analizują zachodzące zmiany, starają się odpowiadać na rodzące się problemy poprzez aktywne doskonalenie. Obserwuje się jednak, że u nauczycieli, którzy uzyskali najwyższy status w awansie zawodowym, następuje często zmniejszenie intensywności uczenia się. W placówkach, w których większość to nauczyciele dyplomowani, istnieje zagrożenie wykonywania pracy w sposób rutynowy, wykorzystywania wypracowanych przez lata schematów, co w znaczny sposób wpływa na ograniczenie chęci zmian, ponownego uczenia się i w konsekwencji prowadzi do braku poszukiwania innowacyjnych rozwiązań. Istotną rolę ma tutaj do spełnienia kierownictwo szkoły. Powinno ono tworzyć warunki do efektywnego uczenia w wymiarze indywidual-

nym, ale przede wszystkim zespołowym. Kadra zarządzająca szkołą powinna motywować i wspierać proces uczenia się oraz mobilizować tych, którzy są w tym obszarze bierni. Różnorodność nauczycieli jest tutaj atutem we wzajemnym uczeniu się. Różny poziom w awansie zawodowym, niejako wymusza u nauczycieli pozyskiwanie nowej wiedzy, co w sprzyjającym różnorodnym środowisku zachęca do jej przekazywania oraz wzajemnego uczenia się. Uczenie przebiega też w najprostszej relacji: od nauczyciela do nauczyciela, przyjmując formy: obserwacji, wymiany doświadczeń, consultingu, mentoringu, coachingu, tutoring.

Jednym z podstawowych czynników uzyskiwania wysokich efektów edukacyjnych w szkole jest proces dzielenia się wiedzą przez nauczycieli. W procesie tym zwraca się uwagę na ważną rolę dialogu między jego uczestnikami, który tworzy kontekst dla przekazywanych informacji (Fazlagić 2014a, s. 128). Do zadań kadry zarządzającej szkołą należy stworzenie warunków do zoptymalizowania procesu, poprzez tworzenie sprzyjającego klimatu, zapewnienie komfortu i bezpieczeństwa, czyli ukształtowanie takich elementów kultury organizacyjnej, które sprzyjają procesowi dzielenia się wiedzą. Ważną rolę odgrywa również motywacja nauczycieli do uczestnictwa w tym procesie. Istniejące w kadrze pedagogicznej opory przed dzieleniem się wiedzą są bardzo różnorodne i zależne od wielu czynników, jak wiek, doświadczenie zawodowe, staż pracy, pozycja w zespole nauczycielskim, cechy osobowościowe. Zasadniczą rolę odgrywa tutaj zasada wzajemności. Dzielenie się wiedzą jest procesem zespołowym (choćby był to tylko zespół dwuosobowy). Aby więc proces był efektywny, każdy jego uczestnik musi być aktywny – musi coś dać od siebie. W przypadku gdy proces przebiega tylko w jedną stronę, czyli jest grupa nauczycieli, która zawsze przekazuje wiedzę, a druga grupa tylko ją „bierze” (i wcale nie musi to oznaczać akceptacji oraz zastosowania), po pewnym czasie mamy do czynienia ze stopniowym zanikaniem tego procesu lub jego nieefektywnością. Odpowiedzią na problem powinno być uczynienie z różnorodności zespołu nauczycielskiego siły napędowej do procesu dzielenia się wiedzą. W różnorodnym zespole można się na wiele sposobów wymienić wiedzą merytoryczną, potrzebną do wykonywania zadań. Rozwiązywanie nowych problemów, plany wynikowe, rozkłady materiałów, opracowania i konspekty lekcji, lekcje otwarte – mogą być trwałym elementem procesu dzielenia się wiedzą. Różne doświadczenia nauczycieli w obszarze dydaktycznym i wychowawczym poprzez dzielenie się wiedzą mogą być bardzo pomocne w faktycznej realizacji procesów dydaktycznych i zwiększeniu jakości kształcenia.

Praca w różnorodnym zespole – w którym panuje atmosfera zaufania, otwartości, szczerości, wzajemnego szacunku – sprzyja efektywności działań. Sprawiedliwy przydział obowiązków, właściwa ocena ich wykonywania, właściwa polityka nagradzania powoduje, że nauczyciele chętniej angażują się w wykonywanie swoich obowiązków. Różnorodna wiedza i umiejętności nauczycieli są maksymalnie wykorzystywane do realizacji celów edukacyjnych szkoły oraz do ich indywidualnego rozwoju. Dobry klimat w szkole służy utrzymaniu wartościowych i ułatwia pozyskiwanie nowych, utalentowanych nauczycieli.

Według badań amerykańskiej firmy konsultingowej McKinsey & Company najważniejszym atutem w organizacjach nie będzie ich technologia lub ich infrastruktura, ale utalentowani pracownicy stanowiący najbardziej cenny zasób organi-

zacji (Robinson, Pfeffer, Buccigrossi 2003). W warunkach polskiej szkoły jest dużo miejsca na aktywność utalentowanych nauczycieli. Pracują oni jako liderzy zespołów przedmiotowych, zespołów wychowawczych, kierownicy projektów. Często są to również nauczyciele realizujący programy autorskie, innowacje, prowadzący własne prace badawcze. Ich wpływ na efektywność edukacyjną szkoły jest bardzo znaczący. Muszą mieć jednak określone warunki do realizacji swoich zamierzeń. Utalentowani nauczyciele liczą na zaufanie, jakie musi im dać kadra zarządzająca, na pozytywne relacje w zespole nauczycielskim, na możliwość nauki i rozwoju. W placówce nie może być jednak miejsca dla uprzedzeń i dyskryminacji, braku akceptacji dla błędów i niepowodzeń, braku wzajemnej komunikacji między nauczycielami. Otwarte środowisko pomaga utrzymać takich pracowników, a jednocześnie przyciąga kreatywnych nauczycieli, którzy aplikują do szkół dających gwarancję realizacji własnych pomysłów. Szkoła, która umie wykorzystać różnorodne talenty, uzyskuje wyższe efekty swojej pracy i tym samym osiąga przewagę na rynku edukacyjnym. Niekorzystne zmiany demograficzne w Polsce powodują, że w wielu obszarach kraju spada zapotrzebowanie na nowych nauczycieli. Problem ten nie dotyczy wszystkich regionów kraju (zwłaszcza dużych aglomeracji), a poza tym sytuacja demograficzna nie zwalnia placówek oświatowych z wprowadzania polityki rekrutacji przez wartości. Stosowanie takiej polityki sprawia, że wykorzystuje się w pełni potencjał nauczycieli, którzy są aktywni na rynku edukacyjnym. Szkoła, która kieruje się polityką różnorodności, pozyskuje nauczycieli, którzy są otwarci na nowe pomysły, kreatywni, innowacyjni, utalentowani i tym samym wzbogacają jej ofertę edukacyjną.

Doświadczenia wynikające z zarządzania różnorodnością przekładają się na elastyczność samej organizacji, przez co możliwa jest bardziej skuteczna reakcja na zmiany zachodzące w jej otoczeniu. Różnorodność zespołu pomaga lepiej rozpoznać oczekiwania klientów szkoły (uczniów, rodziców). Dostosowanie do zmieniających się potrzeb otaczającego środowiska jest wyznacznikiem sukcesu edukacyjnego szkoły. Zróżnicowany zespół nauczycieli lepiej odpowiada na różnorodne potrzeby uczniów. Może to oznaczać różnorodne profile lub zawody w szkołach ponadgimnazjalnych, wybór programów nauczania, ciekawy sposób prowadzenia zajęć, atrakcyjną ofertę zajęć pozalekcyjnych. Na nowe wyzwania szkoła odpowiada korektą misji i wizji, co przy zróżnicowanej kadrze pedagogicznej doprowadza do przedstawienia nowoczesnej i interesującej oferty edukacyjnej.

Najlepszą rekomendacją dla szkoły są jej uczniowie i absolwenci. Ci zaś nabywają wiedzę, kompetencje, zyskują wzory postępowania od swoich nauczycieli. Jeżeli w szkole pracują zadowoleni nauczyciele, którzy są szanowani, niedyskryminowani, pracujący w przyjaznej atmosferze, to ich poglądy i zachowanie wpływają na uczniów oraz kreują pozytywną opinię o placówce. Dotyczy to nie tylko uczniów, ale całego środowiska szkolnego – rodziców, petentów szkoły, nadzoru pedagogicznego i organu prowadzącego. Ma to wpływ na rekrutację przyszłych uczniów i może stanowić o konkurencyjności szkoły.

Odpowiednie zarządzanie różnorodnością skutkuje redukcją kosztów. Czysto ekonomiczny argument być może nie powinien przemawiać za wprowadzaniem tego typu rozwiązań w placówce szkolnej, niemniej jednak nie można go lekceważyć. Jasne i sprawiedliwe polityki stosowane w szkole – np. polityka antymobbin-

gowa, polityka zwalniania nauczycieli – pozwalają uniknąć ewentualnych roszczeń pracowników w sądach. Dobra atmosfera pracy, możliwość indywidualnego rozwoju, sprawiedliwe zasady motywowania finansowego (np. przez przyznawanie dodatku motywacyjnego lub przez system nagród) przyczyniają się do mniejszej absencji i fluktuacji nauczycieli.

Wprowadzenie polityki różnorodności w szkole, oprócz niewątpliwych korzyści, może przynieść również istotne zagrożenia. Niewłaściwe zarządzanie różnorodnością może spowodować jej niezrozumienie przez kadrę pedagogiczną szkoły. Zbyt jednostronne podejście do koncepcji, akcentujące tylko równość szans, zakaz dyskryminacji, bez uwzględnienia różnorodności wynikającej z wielokulturowości, może powodować rozczarowanie większości nauczycieli lub poczucie niedocenia i marginalizacji. Ważnym elementem wdrażania polityki jest przeprowadzenie szkoleń pozwalających na jej zrozumienie. Szeroko rozumiany dialog, analiza postaw i oczekiwań powinny przekonać pracowników, że sprzyjanie różnorodności nie jest zagrożeniem, ale szansą na rozwój szkoły.

Zarządzanie różnorodnością kadry nauczycielskiej może powodować zagrożenia, do których należy zaliczyć:

- Pominięcie – trzeba ocenić, czy żaden nauczyciel indywidualnie i żadna z grup nauczycieli nie została pominięta podczas realizacji polityki różnorodności; defaworyzowanie jakiejś grupy spowodowałoby znaczne koszty społeczne i trudno byłoby w ogóle mówić w takiej sytuacji o polityce różnorodności.
- Faworyzowanie – wspieranie określonych grup nauczycieli, które jest wynikiem świadomego procesu zarządzania różnorodnością, może doprowadzić do przekonania ogółu nauczycieli o przywilejach dla tych grup (np. wspieranie nauczycieli 50+ lub nauczycieli niepełnosprawnych).
- Niewłaściwe relacje – powodem konfliktów mogą być niewłaściwe relacje między różnymi grupami nauczycieli wynikające z obawy, nieufności i uprzedzeń jednej grupy do drugiej.
- Uprzedzenia – poważnym problemem mogą być indywidualne uprzedzenia i animozje między pracownikami.
- Postawy roszczeniowe – nauczyciele, świadomi, że polityka różnorodności wprowadzana w szkole skłania kadrę zarządzającą do wspierania określonych grup, występują z postulatami rozszerzania przywilejów; mogą powstawać również nowe grupy roszczeniowe.

Program zarządzania różnorodnością w szkole należy rozpocząć od analizy możliwości jego wprowadzenia. Można to przeprowadzić w następujących krokach:

1. Powołanie zespołu do wdrażania polityki zarządzania różnorodnością. Skład zespołu powinien być zróżnicowany pod kątem wieku, płci przynależności do zespołów przedmiotowych. W pracach zespołu powinien uczestniczyć przedstawiciel kadry zarządzającej i przedstawiciele związków zawodowych.
2. Przygotowanie przeglądu procedur i polityk funkcjonujących w szkole dotyczących zarządzania różnorodnością.
3. Przeprowadzenie ankiety i wywiadów indywidualnych oraz grupowych z nauczycielami pod kątem polityki różnorodności. W kwestionariuszu ankiety

i wywiadu należy zwrócić uwagę na aspekt równości szans, dyskryminacji, określenie barier istniejących w placówce. Trzeba określić też potrzeby rozwojowe nauczycieli i poznać ich zdanie na temat kultury organizacyjnej szkoły.

4. Przeprowadzenie analizy (np. przy pomocy analizy SWOT) w kontekście różnorodności nauczycieli. Zespół do wdrażania zarządzania różnorodnością musi określić mocne i słabe strony szkoły w zakresie różnorodności, szanse i ryzyka związane z aktualną oceną zarządzania zasobami ludzkimi w szkole. Konsekwencją analizy będą priorytety i rekomendacje związane z wprowadzeniem programu. Będą one miały wpływ na zmiany w strategii rozwoju zasobów ludzkich, a w przyszłości również na modyfikację misji i wizji szkoły.

Po przeprowadzeniu analizy wstępnej należy opracować program zarządzania różnorodnością. Powinno się w nim uwzględnić m.in. następujące elementy:

- określenie celów wprowadzania programu,
- wskazanie priorytetów zarządzania różnorodnością,
- przedstawienie zestawu polityk realizowanych w ramach programu,
- opisanie efektów wprowadzonego programu,
- określenie ram czasowych realizacji programu,
- przedstawienie planu szkoleń z zakresu różnorodności,
- ustalenie sposobów komunikacji,
- określenie sposobów monitorowania i ewaluacji programu,
- opisanie formy prezentacji rezultatów wdrożenia programu (Keil i in. 2007, s. 16-18).

Po wprowadzeniu programu i dokonaniu jego ewaluacji szkoła może poszerzyć jego stosowanie o pracowników administracji i obsługi. Następnym krokiem powinno być wprowadzenie zarządzania różnorodnością w odniesieniu do uczniów. W ten sposób zarządzanie różnorodnością stanie się normą w całej społeczności szkolnej.

Podsumowanie

Zarządzanie różnorodnością w Polsce jest najczęściej kojarzone ze zróżnicowaniem pracowników ze względu na płeć, wiek, niepełnosprawność, status rodzinny (Gryszko 2009, s. 28). Jednak wiele organizacji zaczyna zdawać sobie sprawę, że różnorodność zespołów pracowniczych to również wiedza, kompetencja, doświadczenie, talenty pracowników, a stworzenie odpowiedniego środowiska pracy dla nich jest obowiązkiem pracodawcy i daje możliwości zwiększenia sukcesu organizacji (Stankiewicz 2013, s. 26-28). Miejscem, gdzie różnorodność uaktywnia się w sposób szczególny, są placówki szkolne. Interesariusze szkoły – uczniowie, pracownicy, rodzice – odznaczają się zróżnicowaniem wynikającym z cech demograficznych i społecznych. Proces poszerzania różnorodności będzie się najprawdopodobniej pogłębiał wskutek zwiększenia otwartości Polski na przyjęcie imigrantów pochodzących z różnych kręgów kulturowych świata. Odpowiedzią na te wyzwania powinno być wprowadzenie w szkole programu zarządzania różnorodnością. Przy czym nie chodzi tutaj tylko o działania deklaratywne, akcyjne, które często dominują w szkolnej rzeczywistości, ale o świadomie wprowadzony zestaw

polityk, które są zgodne z promowanym przez szkołę systemem wartości. Punktem wyjściowym całościowego programu powinno być wprowadzenie koncepcji zarządzania różnorodnością w odniesieniu do kadry pedagogicznej. Wykorzystanie różnorodnego potencjału nauczycieli daje gwarancję na zwiększenie efektów edukacyjnych szkoły, zaś kultywowanie wartości, takich jak tolerancja, otwartość, empatia, komunikacja wśród kadry dydaktycznej, daje rękojmię dobrej atmosfery wśród pracowników i przenosi się do całej społeczności szkolnej. wczego.

Literatura

1. Biuro Pełnomocnika Rządu ds. Osób Niepełnosprawnych (2015), <http://www.niepelnosprawni.gov.pl/p,80,rynek-pracy> (dostęp: 14.01.2016).
2. Bokwa M. (2014), *Innowacje pedagogiczne jako determinanta budowania przewagi konkurencyjnej na rynku usług edukacyjnych*, „Zeszyty Naukowe Politechniki Częstochowskiej. Zarządzanie”, nr 16.
3. Cox T.H., Blake S. (1991), *Managing Cultural Diversity: Implications for Organizational Competitiveness*, „The Executive”, Vol. 5, No. 3, <http://www.jstor.org/stable/4165021> (dostęp: 14.01.2016).
4. European Commission (2003), *The Costs and Benefits of Diversity*, Directorate-General for Employment, Industrial Relations and Social Affairs, <http://www.coe.int/t/dg4/cultureheritage/mars/source/resources/references/others/17%20-osts%20and%20Benefits%20of%pdf> (dostęp: 10.01.2016).
5. Fazlagić J. (2014a), *Innowacyjne zarządzanie wiedzą*, Difin, Warszawa.
6. Fazlagić J. (2014b), *Zarządzanie różnorodnością a zarządzanie wiedzą*, „E-mentor”, nr 1(53), <http://www.e-mentor.edu.pl/artukul/index/numer/53/id/1078> (dostęp: 12.12.2015).
7. Global Gender Gap Report 2015, World Economic Forum, <http://reports.weforum.org/global-gender-gap-report-2015/rankings> (dostęp: 14.01.2016).
8. GUS (2015), *Struktura wynagrodzeń według zawodów w październiku 2014 r.*, Główny Urząd Statystyczny, <http://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/rynek-pracy/pracujacy-zatrudnieni-wynagrodzenia-koszty-pracy/struktura-wynagrodzen-wedlug-zawodow-w-pazdzierniku-2014-r-,5,4.html> (dostęp: 14.01.2016).
9. GUS (2011), Główny Urząd Statystyczny / Spisy Powszechne / NSP 2011, <http://stat.gov.pl/spisy-powszechne/nsp-2011/> (dostęp: 14.01.2016).
10. Griffin R.W. (2013), *Podstawy zarządzania organizacjami*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
11. Gryszko M. (2009), *Raport. Zarządzanie różnorodnością w Polsce*, Forum Odpowiedzialnego Biznesu, Warszawa.
12. Grzybowski B. (2016), *Skala zatrudnienia cudzoziemców w Polsce zagraża już naszemu rynkowi pracy*, OPZZ, <http://www.opzz.org.pl/web/zespol-ds-ryнку-pracy/-/skala-zatrudnienia-cudzoziemcow-w-polsce-zagraza-juz-naszemu-rynkowi-pracy-> (dostęp: 14.01.2016).
13. Jamka B. (2011), *Czynnik ludzki we współczesnym przedsiębiorstwie: zasób czy kapitał? Od zarządzania kompetencjami do zarządzania różnorodnością*, Wolters Kluwer, Warszawa.
14. Keil M., Amershi B., Holmes S., Jablonski H., Lüthi E., Matoba K., Plett A., Unruh von K. (2007), *Poradnik szkoleniowy. Zarządzanie różnorodnością*, <http://docplayer.pl/1313576-Poradnik-szkoleniowy-zarządzanie-roznorodnoscia.html> (dostęp: 15.01.2016).
15. Konieczna-Sałamatin J. (2015), *Imigracja do Polski w świetle danych urzędowych*, http://www.i-see.org.pl/strona/uploads/ngrey/Documents/Raport_imigranci_rozdzialy/R1-2-Dane-urzedowe.pdf (dostęp: 15.01.2016).
16. Ministerstwo Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej (2013), <http://www.mpips.gov.pl/analizy-i-raporty/raporty-sprawozdania/rynek-pracy/sobypowyej50rokuycianarynku-pracy> (dostęp: 14.01.2016).

17. Polak M. (2013), *Nauczyciele w Polsce 2013*, Edunews.pl. Portal o nowoczesnej edukacji, <http://www.edunews.pl/edytoriale/2418-nauczyciele-w-polsce-2013> (dostęp: 14.01.2016).
18. Robinson M., Pfeffer Ch., Buccirossi J. (2003), *Business Case for Inclusion and Engagement*, Workforce Diversity Network, wetWare, Rochester, http://workforcediversitynetwork.com/docs/business_case_3.pdf (dostęp: 15.01.2016).
19. Rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej z dnia 1 marca 2013 r. w sprawie uzyskiwania stopni awansu zawodowego przez nauczycieli (Dz.U. 2013 poz. 393).
20. Rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej z dnia 27 sierpnia 2015 r. w sprawie nadzoru pedagogicznego (Dz.U. 2015 poz. 1270).
21. Seymen O.A. (2006), *The Cultural Diversity Phenomenon in Organizations and Different Approaches for Effective Cultural Diversity Management: A Literature Review*, „Cross Cultural Management”, Vol. 13, No. 4, <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.503.4626&rep=rep1&type=pdf> (dostęp: 14.01.2016).
22. Stankiewicz D. (2013), *Zarządzanie różnorodnością*, „Dyrektor Szkoły”, nr 12(240).
23. Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską (1997), <http://oide.sejm.gov.pl/oide/index.php> (dostęp: 12.01.2016).
24. Urząd ds. Cudzoziemców (2014), <http://udsc.gov.pl/statystyki/raporty-okresowe/zestawienia-roczne/> (dostęp: 14.01.2016).
25. Walczak W. (2011), *Zarządzanie różnorodnością jako podstawa budowania potencjału kapitału ludzkiego organizacji*, „E-mentor”, nr 3(40), <http://www.e-mentor.edu.artykul/index/40/id/840> (dostęp: 14.01.2016).

DIVERSITY MANAGEMENT OF TEACHING STAFF

Abstract: Management diversity is a concept which allows organizations to achieve advantage in the market of services through taking up activities directed toward discerning, accepting and maximum use of diversity on behalf of the organization. One of the places where there is full spectrum of diversity is an educational institution. Its interest holders - students, teachers, parents who possess various identities: primary, secondary and organizational, form social group which has a substantial capability facilitating growth of the institution. Thus, management diversity becomes one of the more important challenges for a contemporary educational institution. In the article it is suggested that application of the concept of management diversity in a school should begin to be realized in relation to the teaching staff. The application brings concrete benefits: increased creativity and innovation, improved image, increased flexibility, improvement of educational results. A central element of management diversity in school is the fact that it is based on the system of values fundamental to the men's functioning in the modern world such as understanding, empathy, tolerance and communication.

Keywords: management, diversity, teaching staff



PRZEDSIĘBIORCZOŚĆ W POLSCE NA TLE WYBRANYCH KRAJÓW UNII EUROPEJSKIEJ

Ewa Kempa, Monika Osyra

Politechnika Częstochowska
Wydział Zarządzania

Streszczenie: W artykule przedstawiono problematykę związaną z postrzeganiem przedsiębiorczości w Polsce oraz w wybranych krajach Unii Europejskiej. Zwrócono uwagę na preferencje i bariery w podejmowaniu działalności gospodarczej, a także postawy przedsiębiorcze oparte na szansie oraz podejmowane z konieczności. W artykule dokonano również próby porównania i oceny wczesnej przedsiębiorczości TEA w rozbiciu na sektory gospodarki w wybranych krajach Unii Europejskiej.

Słowa kluczowe: bariery, działalność gospodarcza, motyw, przedsiębiorca, przedsiębiorczość

DOI: 10.17512/znpcz.2016.3.2.14

Wprowadzenie

Współczesne organizacje stają przed poważnymi problemami wywołanymi przez coraz bardziej wymagający rynek globalny. Sprostanie tym wymaganiom jest wyjątkowo trudne dla menedżerów, którzy powinni wykazać się zarówno kreatywnością, jak i przedsiębiorczością. Postawy przedsiębiorcze inicjowane są przez otoczenie, w którym funkcjonuje organizacja, dlatego mogą się one różnić nawet w obrębie Unii Europejskiej. Badaniu została poddana przedsiębiorczość w wybranych krajach Unii Europejskiej w oparciu o raport GEM Polska 2015. Celem artykułu jest zwrócenie uwagi na postawy przedsiębiorcze w Polsce i sposoby ich postrzegania w odniesieniu do poziomu przedsiębiorczości w wybranych krajach Unii Europejskiej.

Pojęcie i sposoby postrzegania przedsiębiorczości

Polska wraz z całą Unią Europejską znajduje się w trudnej sytuacji gospodarczej spowodowanej m.in. kryzysem ekonomicznym i emigracyjnym, dlatego prowadzenie działalności wymaga od zarządzających nie tylko nakładów finansowych, ale także przedsiębiorczości. Wiąże się ona ze zdolnościami interpersonalnymi, koniecznością i umiejętnością podejmowania ryzyka oraz organizacją pracy zespołowej.

Przedsiębiorczość „To dążenie do uzyskiwania jak największej ilości kapitału, otwarcie na nowości, innowacyjne sposoby rozwiązywania problemów, poszukiwanie ciekawych rozwiązań i umiejętność wykorzystywania wszystkich nadarzających się szans i okazji” (<http://www.aip-group.pl/przedsiębiorczosc-za-granica.html>).

Przedsiębiorczość jest pojęciem wieloznacznym i może być rozpatrywana jako (Brzeziński, Czop 2007, s. 19-20):

- **cecha**, czyli zbiór zachowań mających na celu tworzenie i realizowanie przedsięwzięć zmierzających do uzyskania zamierzonego efektu przy ograniczeniu ryzyka;
- **proces**, czyli tworzenie czegoś nowego i wartościowego z założeniem ryzyka finansowego, ale także z założeniem rekompensaty pieniężnej lub osobistej satysfakcji;
- **rodzaj aktywności ludzi**. Przedsiębiorczość jest jej szczególnym rodzajem działającym indywidualnie lub wewnątrz organizacji, która polega na wykorzystywaniu pojawiających się w otoczeniu okazji. Przedsiębiorczość powinna polegać na realizacji przedsięwzięć przynoszących organizacji lub jej otoczeniu różne korzyści, np. ekonomiczne.

Dokonując wyboru drogi zawodowej, często trzeba się zdecydować, czy chce się być pracownikiem (podwładnym), czy przedsiębiorcą (zarządzającym). Jedni pracują, aby uzyskać gwarantowaną płacę, inni angażują się w ryzykowne przedsięwzięcia. Ludzie różnią się umiejętnościami i subiektywnym podejściem do wielu zawodów, na co ma wpływ wychowanie, wykształcenie, pochodzenie społeczne, a także doświadczenie zawodowe. Z powodu ograniczonej racjonalności rodzice często wolą, aby ich potomstwo wybierało zawody podobne do tych, które oni wykonują, gdyż wiedzą, w jaki sposób pokierować dzieckiem, aby odnalazło się ono w nowej sytuacji. Pracownik najemny postrzega przedsiębiorczość jako ryzykowną i woli, aby jego dzieci podjęły pracę podobną do tej, którą on wykonuje. Inaczej rozumie przedsiębiorca, który prowadzi satysfakcjonujący go biznes. Starą się on przekazać fachową wiedzę swojemu potomstwu, jednocześnie pokazując, na czym polega przedsiębiorczość w biznesie. Dzięki temu młodsze pokolenie może pozyskać bezcenne umiejętności, a starsze – sukcesora, który będzie kontynuował dzieło rodzica. Gdy jednak indoktrynacji kulturowej w obrębie rodziny nie ma lub się ona nie powiedzie, wtedy dziecko nabywa własne umiejętności i w momencie wchodzenia w dorosłość wybiera odpowiedni dla siebie zawód (Chakraborty, Thompson, Yehoue 2016, s. 289).

W modelowaniu procesu przedsiębiorczości GEM posługuje się trzema stadiami rozwoju przedsięwzięcia gospodarczego. Ze względu na to, w której fazie znajduje się przedsiębiorca, można go określić jako preprzedsiębiorcę, nowego przedsiębiorcę lub dojrzałą firmę. W metodologii GEM (GEM Polska 2015, s. 9):

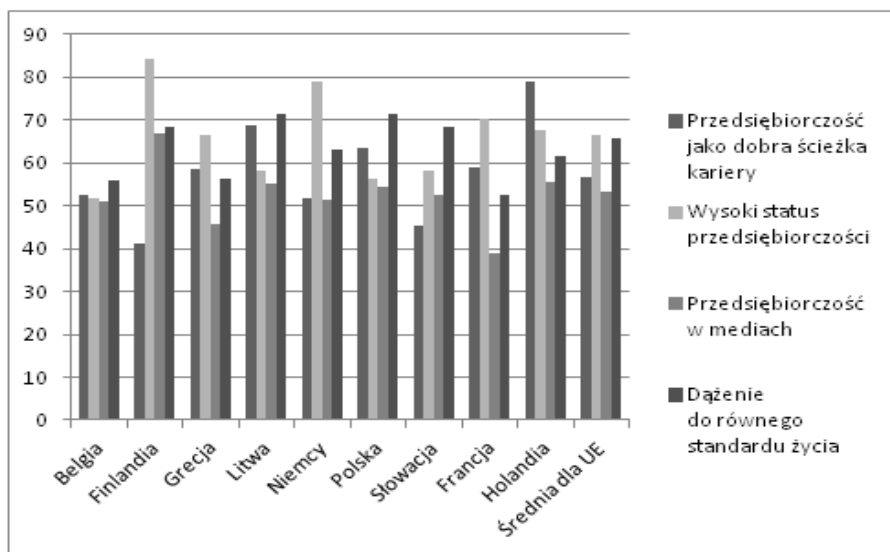
- Preprzedsiębiorcy (nascent entrepreneurs) to osoby, które nie założyły jeszcze działalności gospodarczej, ale mają taki zamiar, oraz osoby, które już założyły działalność i znajdują się w jej wstępnej fazie, do 3 miesięcy od założenia. Za założenie działalności uznaje się wypłacanie wynagrodzeń przez trzy miesiące. Natomiast osoby zamierzające założyć biznes podejmują następujące kroki, któ-

- re mają im to ułatwić: pozyskują wsparcie finansowe, dokonują planowania biznesu, ubiegają się o ochronę prawną swojej własności intelektualnej.
- Nowi przedsiębiorcy to osoby, które założyły firmę między 3 a 42 miesiącami przed przeprowadzeniem badania. Okres trzech i pół roku uznaje się za krytyczny w działalności przedsiębiorczej. Jego przetrwanie świadczy o sukcesie pierwszego etapu, czyli założenia działalności, i przejściu do kolejnego etapu, czyli zarządzania istniejącą firmą.
 - Dojrzałe firmy to te, które funkcjonują na rynku dłużej niż 42 miesiące (3,5 roku). Te z nich, które mają ukształtowaną pozycję na rynku, będą funkcjonować dalej, ale niektórzy przedsiębiorcy decydują się na porzucenie działalności i zakładanie nowego, innego biznesu.

Dobry przedsiębiorca powinien nie tylko znać się na prowadzeniu biznesu, ale także rozumieć otoczenie, w którym funkcjonuje jego organizacja, oraz to, jak postrzegana jest sama przedsiębiorczość. Dotyczy to zarówno zachowań społecznych, motywów podjęcia działań przedsiębiorczych, ale także ich postrzeganie w środkach masowego przekazu. Okres swobody gospodarczej w Polsce jest stosunkowo krótki, dlatego warto porównać jego efekty z innymi krajami poruszającymi się w porównywalnych obszarach rynkowych.

W ramach projektu GEM (Global Entrepreneurship Monitor) corocznie przeprowadzane są badania na populacji ponad 200 tys. osób dorosłych z ponad 70 krajów na świecie.

Jak wygląda percepcja przedsiębiorczości w Polsce na tle wybranych krajów Unii Europejskiej w 2014 roku, pokazano na *Rysunku 1*. (W badaniu nie uczestniczyły: Bułgaria, Cypr, Czechy, Łotwa i Malta).



Rysunek 1. Percepcja przedsiębiorczości w społeczeństwach wybranych krajów Unii Europejskiej (w %)

Źródło: Opracowanie własne na podstawie (GEM Polska 2015, s. 14)

Wyniki zaprezentowane na *Rysunku 1* wskazują, jak według badań GEM postrzegana jest przedsiębiorczość w Polsce na tle wybranych krajów Unii Europejskiej. Przedsiębiorczość jako dobra ścieżka kariery najlepiej postrzegana jest w Holandii (79,11%), na Litwie (68,81%) oraz w Polsce (63,28%), a najgorzej w Finlandii (41,24%). Zdecydowanie najwyższy status społeczny przedsiębiorców występuje w Finlandii (84,4%) i Niemczech (79,1%), czyli w krajach o dość długim okresie swobody gospodarczej. Natomiast w Polsce oceniany jest na poziomie 56,45%, co jest bardzo zbliżone do statusu przedsiębiorczości na Litwie (58,33%). Najniżej wśród badanych krajów oceniany jest status przedsiębiorczości w Belgii (51,73%), pomimo że jest to kraj wysoko rozwinięty. O częstej obecności tematu przedsiębiorczości w mediach jest przekonanych 66,93% Finów. Podobnie myślą Holendrzy (55,66%) i Litwini (55,14%), a zaraz za nimi klasują się także Polacy (54,52%). Zdecydowanie najniżej oceniają ten temat Francuzi (38,98%), znacznie odbiegając od średniej dla całej UE (53,3%). „Dążenie do równego standardu życia¹” najwyżej oceniane jest na Litwie (71,34%) oraz w Polsce (71,25%). Nieco niżej, ale również wysoko, wypadła Finlandia (68,55%), a także Słowacja (68,43%). Natomiast jedynie 52,66% Francuzów uważa, że „Ludzie wolą równy standard życia dla wszystkich”, co jest najgorszym wynikiem spośród badanych krajów Unii Europejskiej (średnia dla całej UE wynosi 65,72%). Może to być związane z wielokulturowością i wielonarodowością Francji oraz z problemami, które w wyniku tego występują w tym kraju.

Motywy i bariery podejmowania działalności gospodarczej

Podejmowanie decyzji o prowadzeniu działalności gospodarczej jest pewnego rodzaju wyzwaniem, gdyż niejednokrotnie wpływa nie tylko na cele zawodowe, ale także osobiste przedsiębiorców. Niemniej jednak organizacji tego przedsięwzięcia towarzyszą różne motywy, często jest to entuzjazm oraz chęć udowodnienia sobie i otoczeniu, że potrafi się być dobrym menedżerem i osiągać sukces.

Motywy zakładania działalności gospodarczej są różne, ale te, które występują najczęściej, mogą być następujące:

- niezależność czasowa i chęć bycia własnym szefem,
- możliwość spełnienia własnych ambicji zawodowych związana z potrzebą osobistego rozwoju,
- determinacja i brak innych możliwości zarabiania pieniędzy,
- okazja do zrobienia „dobrego interesu” podyktowana względami finansowymi,
- chęć zmiany stylu życia.

Podejmowanie wyzwań związanych z przedsiębiorczością nie zawsze wyzwala tylko pozytywne emocje, często towarzyszy im strach przed porażką i pokonaniem przeszkód.

Jedną z podstawowych barier rozwoju przedsiębiorczości może być brak dostępu do informacji, szczególnie w przypadku zakładania nowych podmiotów. Przed-

¹ Pytanie w ankiecie brzmiało: „Ludzie wolą równy standard życia dla wszystkich” (możliwa odpowiedź: Tak/Nie).

siębiorcy najczęściej są zainteresowani informacjami dotyczącymi np. możliwości dostępu do kredytu, sposobów pozyskiwania środków z funduszy pomocowych, wykazu nieruchomości na cele rozwoju przedsiębiorczości, możliwości inwestycyjnych, planu zagospodarowania terenu oraz strategii rozwoju gospodarczego i przestrzennego gminy wraz z możliwościami ewentualnego wsparcia od niej dla przedsiębiorców (Olejniczak 2015, s. 93). Bariery takie łatwiej jest pokonać przedsiębiorcom, którzy znają rynek, potrafią przewidywać zachowania interesariuszy, a także wiedzą, gdzie uzyskać pomoc, np. prawną.

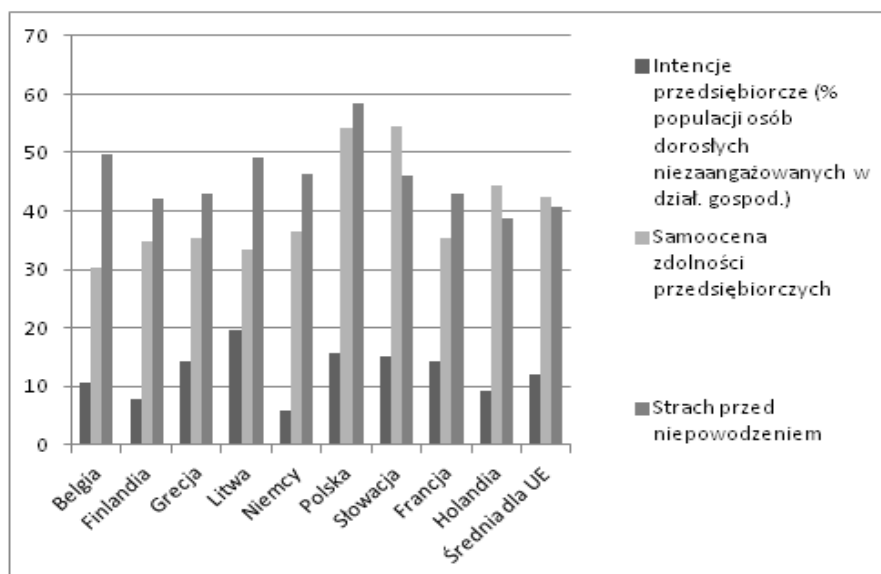
Strach przed porażką może natomiast w znaczny sposób wpływać na decyzje podejmowane przez przedsiębiorcę. Przyszli przedsiębiorcy powszechnie postrzegają go jako kluczową przeszkodę do pokonania, a jednocześnie ten sam strach staje się dla nich często czynnikiem motywującym. J. Morgan i D. Sisak wyróżnili trzy sposoby reakcji na strach przed porażką (Morgan, Sisak 2016, s. 3):

- Strach przed porażką może zmotywować przedsiębiorców do dodatkowych wyrzeczeń. Jeżeli aspiracje zawodowe są wysokie, to większy lęk przed porażką inicjuje zwiększenie inwestycji w przedsięwzięcie.
- Strach przed porażką może również działać demotywująco. Staje się tak wtedy, kiedy poziom aspiracji jest niski; wówczas większy lęk przed porażką powoduje zmniejszenie inwestycji w przedsięwzięcie.
- Niezależnie od poziomu aspiracji lęk przed porażką zniechęca osoby do przedsiębiorczości. Im większy jest ten lęk, tym mniej prawdopodobne, aby ktoś zdecydował się na przedsiębiorcze działania.

Strach przed niepowodzeniem zdaje się towarzyszyć niemal każdemu przedsiębiorcy we wstępnej fazie realizacji jego przedsięwzięcia, ale w niektórych sytuacjach jest pozytywnym bodźcem zachęcającym do pracy w celu zminimalizowania porażki. Gorzej jednak, kiedy strach demotywuje do działania przy pesymistycznym nastawieniu do własnych inicjatyw. Wtedy o dalszych losach przedsięwzięcia mogą decydować motywy podejmowania działalności gospodarczej. Dobra motywacja pozwala niejednokrotnie pokonać nie tylko pesymizm, ale także bariery podejmowania działalności gospodarczej. Do podstawowych barier zaliczamy:

- brak środków finansowych na prowadzenie działalności gospodarczej,
- dużą konkurencję na rynku,
- wysokie obciążenia podatkowe dla przedsiębiorców,
- bariery innowacyjne i technologiczne,
- nieelastyczne prawo pracy i wysokie koszty zatrudnienia.

Umiejętność wyznaczania celów i pokonywania barier to wspólna cecha przedsiębiorców z różnych krajów. Jakie postawy przedsiębiorcze wykazują Polacy na tle innych Europejczyków, pokazuje *Rysunek 2*.



Rysunek 2. Postawy przedsiębiorcze w wybranych krajach Unii Europejskiej (w %)

Źródło: Opracowanie własne na podstawie (GEM Polska 2015, s. 16-17)

Na *Rysunku 2* pokazano, jak popularna jest przedsiębiorczość w wybranych krajach Unii Europejskiej. Średnia osób dorosłych (18-64 lat) niezaangażowanych w działalność gospodarczą (ale planujących ją założyć w ciągu najbliższych 3 lat) dla całej UE wynosi 12,1%. Największa ilość tych osób występuje na Litwie (19,7%) oraz w Polsce (15,6%) i na Słowacji (15,15%). Jest to zapewne spowodowane faktem, że w tych krajach gospodarka rynkowa istnieje stosunkowo niedawno i przedsiębiorczość nie zdążyła się jeszcze odpowiednio rozwinąć. Inaczej jest w Niemczech, gdzie jedynie 5,9% dorosłej populacji nie jest zaangażowane w przedsiębiorczość. Z kolei 58,47% polskich przedsiębiorców (najwięcej spośród badanych krajów) obawia się niepowodzenia w podejmowaniu prowadzenia działalności gospodarczej. Może to być spowodowane turbulentnym otoczeniem rynkowym, rosnącą konkurencją oraz wysokimi kosztami prowadzenia działalności. Pomimo tych obaw Polacy mają wysoką (54,3%) samoocenę swoich zdolności przedsiębiorczych. Równie wysoką ocenę jak Polacy mają Słowacy (54,4%), jednak ich strach przed niepowodzeniami jest nieco niższy i wynosi (46,5%). Spośród badanych krajów najmniejsze obawy przed niepowodzeniami odczuwają Holendrzy (38,72%), a najniższą samoocenę zdolności przedsiębiorczych mają Belgowie (30,4%).

Wielu przedsiębiorców podejmuje się prowadzenia działalności gospodarczej, gdyż uważają, że mają dobry pomysł, zapał i odpowiednie predyspozycje. Inni natomiast stają się przedsiębiorcami z konieczności, z powodu braku innego zajęcia. Jak wyglądał poziom przedsiębiorczości we wczesnej fazie, przedstawiono w *Tabeli 1*.

Tabela 1. Poziom przedsiębiorczości opartej na szansie i podejmowanej z konieczności w wybranych krajach UE (% TEA)* w latach 2013-2014

Kraj	Konieczność (% TEA)			Szansa związana z poprawą standardu życia (% TEA)		
	2013	2014	2013=100%	2013	2014	2013=100%
Belgia	28,98	30,67	105,83	43,89	43,12	98,24
Finlandia	17,93	15,62	87,12	65,99	63,12	95,65
Grecja	23,46	34,77	148,21	35,83	30,53	85,20
Litwa	23,30	19,61	84,16	55,17	43,78	79,35
Niemcy	18,71	23,18	123,89	55,70	53,74	96,48
Polska	47,40	36,74	77,51	32,70	47,11	144,07
Słowacja	40,17	32,57	81,08	40,17	51,83	129,03
Francja	15,66	16,06	102,55	60,87	69,15	113,60
Holandia	7,98	15,67	196,36	67,12	62,77	93,52
Średnia dla UE	22,71	22,80	100,40	46,97	47,90	101,98

* TEA (Total early-stage Entrepreneurial Activity) – wskaźnik wczesnej przedsiębiorczości.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie (GEM Polska 2014, s. 30; GEM Polska 2015, s. 26-27)

Dane zawarte w Tabeli 1 pokazują, że w badanych latach działania przedsiębiorcze w całej Unii Europejskiej podejmowane były częściej jako szansa związana z poprawą standardu życia niż z konieczności. Nie we wszystkich krajach ten trend był zachowany. W Holandii w 2014 roku przedsiębiorczość z konieczności wzrosła o ponad 96%, w Grecji o 48%, a w Niemczech o ponad 23%. Mogło to być spowodowane kryzysem w Europie, w wyniku którego dużo osób straciło pracę i stało przed koniecznością podjęcia działalności gospodarczej. Spośród badanych krajów Polska jest tym, w którym rok do roku najbardziej spadł poziom wczesnej przedsiębiorczości wywołanej koniecznością. Jednocześnie należy zauważyć, że Polacy w 2014 roku dostrzegali w przedsiębiorczości dużą szansę związaną z poprawą standardu życia. Wzrost o ponad 44% w stosunku do 2013 roku był największy spośród badanych krajów i o ponad 40% większy niż w całej Unii Europejskiej. Powodem takiej sytuacji mógł być rozwój przedsiębiorczości w Polsce oraz większa i bardziej znacząca obecność naszych przedsiębiorców na rynkach globalnych. Warto również wskazać na Słowację, w której w 2014 roku spadł wskaźnik wczesnej przedsiębiorczości podyktowanej koniecznością, a wzrosła świadomość szansy związanej z poprawą standardu życia. Zarówno w Polsce, jak i na Słowacji gospodarka rynkowa rozwinęła się dość niedawno i w badanych latach powstawało dużo nowych podmiotów. Badania wykazały, że przedsiębiorcy w obu krajach coraz lepiej dostosowują się do zmiennych warunków gospodarczych.

W jakie rodzaje działalności najchętniej inwestowano w latach 2013-2014 w wybranych krajach UE, pokazano w Tabeli 2.

Tabela 2. Wczesna przedsiębiorczość TEA w rozbiciu na sektory gospodarki w wybranych krajach UE w latach 2013 i 2014 (w %)

Kraj	Rodzaj działalności							
	Wydobycie		Produkcja		Usługi B2B		Usługi B2C	
	2013	2014	2013	2014	2013	2014	2013	2014
Belgia	3,49	9,41	19,34	11,36	28,35	28,97	48,83	50,27
Finlandia	10,46	12,99	24,01	24,97	26,09	23,85	39,45	38,18
Grecja	3,35	3,09	16,57	28,70	27,04	14,43	53,03	53,78
Litwa	7,67	9,71	33,49	28,83	24,21	16,81	34,63	44,66
Niemcy	0,05	1,38	15,87	16,62	30,10	37,30	53,97	44,69
Polska	5,33	1,89	45,32	41,93	14,94	24,36	34,41	31,81
Słowacja	5,48	4,95	33,80	34,65	24,46	25,25	36,25	35,15
Francja	7,02	1,41	17,71	28,92	30,10	31,42	45,18	38,25
Holandia	5,30	2,33	19,46	27,10	32,13	29,77	43,11	40,81
Średnia dla UE	6,80	7,02	24,00	24,09	27,18	29,13	42,02	39,76

Źródło: Opracowanie własne na podstawie (GEM Polska 2014, s. 32, GEM Polska 2015, s. 29)

W Tabeli 2 widać, że w latach 2013 i 2014 najczęściej wczesnej przedsiębiorczości TEA było w sektorze B2C, gdzie liderami spośród badanych krajów byli Niemcy (53,97%) oraz Grecja (53,03%), natomiast w Polsce wynosiła ona 34,41%. Na drugim miejscu rozwijała się przedsiębiorczość w sektorze B2B, która była najbardziej popularna w Holandii (32,13%) oraz w Niemczech (30,1%), a w Polsce stanowiła jedynie 14,94%, czyli prawie 13% poniżej średniej unijnej. Taka sytuacja wyraźnie wskazuje, że w wybranych krajach Unii Europejskiej powstaje coraz więcej podmiotów nastawionych na wykorzystanie nowoczesnych technologii informatycznych w kontaktach z partnerami. Polska jako jedyna spośród badanych krajów ma w obu latach ponad 40-procentowy udział produkcji we wczesnej przedsiębiorczości. Kolejnymi krajami o dużym udziale produkcji są Słowacja i Litwa, czyli kraje o stosunkowo młodej gospodarce rynkowej i konkurencyjnych w Europie kosztach produkcji. Najmniej wczesnej przedsiębiorczości odnotowano w sektorze wydobywania, który jedynie w Finlandii przekraczał 10% w 2013 roku, a w następnym wzrósł o 2,53%. Tak niski udział wydobywania może być spowodowany wysokimi barierami wejścia do tego sektora, co w przypadku młodych przedsiębiorców często jest trudne do pokonania.

Podsumowanie

O powodzeniu przedsiębiorczości decyduje wiele czynników związanych np. z umiejętnościami przedsiębiorcy, który dostrzegł swoją szansę w biznesie i potrafił wykorzystać sprzyjające warunki pojawiające się w otoczeniu. To właśnie dzięki takim osobom rozwija się gospodarka Polski i innych krajów Unii Europejskiej, pomimo pojawiania się wielu trudności o zasięgu globalnym.

Badania wykazały, że przedsiębiorczość w Polsce jest coraz bardziej popularna i chociaż ciągle wielu Polaków obawia się porażki, to przybywa tych, którzy uważają przedsiębiorczość za dobrą ścieżkę kariery. Polacy również wykazują się ogromnym optymizmem, uważając, że działalność gospodarcza jest szansą na poprawę ich życia. Polska należy do krajów, w których odsetek podmiotów we wczesnej fazie rozwoju zajmujących się produkcją jest jednym z największych w Unii Europejskiej. Może to wskazywać na korzystne dla inwestorów warunki związane z wynagrodzeniem dla pracowników. Podobnie jest również w innych krajach, gdzie gospodarka rynkowa rozwinęła się stosunkowo niedawno, np. na Litwie.

Duża konkurencja i kryzys gospodarczy powodują jednak, że w Polsce upada wiele podmiotów będących na początku swojej działalności, co może wskazywać na ich złe rozeznanie rynkowe lub/ oraz małe wsparcie kredytowe. Podmioty takie oczekują również lepszej informacji i pomocy w pozyskiwaniu funduszy krajowych i europejskich, co pozwoli im zwiększyć swoją konkurencyjność na rynku globalnym.

Literatura

1. Brzeziński M., Czop K. (2007), *Istota i zakres funkcjonowania przedsiębiorstwa*, [w:] Brzeziński M. (red.), *Wprowadzenie do nauki o przedsiębiorstwie*, Difin, Warszawa.
2. Chakraborty S., Thompson J.C., Yehoue E.B. (2016), *The Culture of Entrepreneurship*, "Journal of Economic Theory", Vol. 163.
3. GEM Polska (2014), *Global Entrepreneurship Monitor Polska. 2014*, PARP - Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Warszawa, <http://porpw.parp.gov.pl> (dostęp: 02.04.2016).
4. GEM Polska (2015), *Global Entrepreneurship Monitor Polska. 2015*, PARP - Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Warszawa, <http://porpw.parp.gov.pl> (dostęp: 02.04.2016).
5. <http://www.aip-group.pl/przedsiębiorczosc-za-granica.html> (dostęp: 02.04.2016).
6. Morgan J., Sisak D. (2016), *Aspiring to Succeed: A Model of Entrepreneurship and Fear of Failure*, "Journal of Business Venturing", Vol. 31.
7. Olejniczak K. (2015), *Bariery rozwoju przedsiębiorczości we współczesnej gospodarce*, [w:] Brendzel-Skowera K., Łukasik K. (red.), *Wyzwania i perspektywy przedsiębiorczej organizacji. Funkcjonowanie i rozwój współczesnych przedsiębiorstw*, Wydawnictwo Wydziału Zarządzania Politechniki Częstochowskiej, Częstochowa.

ENTREPRENEURSHIP IN POLAND ON THE BACKGROUND OF SELECTED COUNTRIES OF THE EUROPEAN UNION

Abstract: The article presents the problems connected with the perception of entrepreneurship in Poland and selected EU countries. Attention was paid to preferences and barriers to making business and entrepreneurial attitudes based on chance and taken out of necessity. The article also attempts to compare and assess early entrepreneurial TEA broken down by sectors of the economy in selected countries of the European Union.

Keywords: barrier, business, themes, entrepreneur, entrepreneurship



FINANSE PUBLICZNE W ŚWIETLE KONSTYTUCJI RP

Krystyna Pawłowska

Politechnika Częstochowska
Wydział Zarządzania

Streszczenie: W artykule zaprezentowano sposób i cele strategiczne kierowania finansami publicznymi w Polsce w ujęciu postanowień konstytucyjnych. Jako materialna podstawa funkcjonowania państwa, finanse publiczne (źródła finansowania) odgrywają zasadniczą rolę, co przekłada się odpowiednio na znaczenie systemu finansów publicznych. Prawidłowo skonstruowany model finansów państwa i jego sprawne działanie umożliwia łagodzenie negatywnych skutków mechanizmów rynkowych. Jeśli priorytetem konstytucyjnym staje się zasada sprawiedliwości i pokoju społecznego, konieczna jest korekta redystrybucyjna, uwzględniająca kwestie socjalne. W prezentowanym artykule podnosi się, w ślad za Konstytucją, znaczenie takiej polityki pieniężnej, jako swoistego instrumentu: stabilizacji, alokacji i redystrybucji w warunkach uznawanego systemu wolnej konkurencji. Respektowanie naczelnych zasad konstytucyjnych, jako strategicznych celów rządzenia, pozwala na przezwycięzenie stałych napięć pomiędzy wolnością, będącą podstawą przedsiębiorczości, a równością – podstawą sprawiedliwości. W efekcie tworzonego kompromisu budowany jest pokój społeczny, jako fundament cywilizacyjny kraju.

Słowa kluczowe: finanse publiczne, polityka pieniężna, zasady konstytucyjne

DOI: 10.17512/znpcz.2016.3.2.15

Wprowadzenie

Finanse publiczne są materialną podstawą funkcjonowania państwa, którego właściwą domeną w gospodarce wolnorynkowej – obok tradycyjnych zadań w zakresie bezpieczeństwa zewnętrznego i wewnętrznego – jest stworzenie i ochrona prawnego porządku gospodarczego. Tworząc podstawy prowadzonej przez państwo polityki fiskalnej, finanse publiczne umożliwiają realizację głównych celów oraz zadań społecznych i ekonomicznych, sprzyjających rozwojowi kraju. Wreszcie prawidłowo skonstruowany system finansów publicznych w swej wysokiej randze instytucjonalno-prawnej umożliwia łagodzenie negatywnych skutków funkcjonowania mechanizmu rynkowego. Można tu mówić o tzw. niewrażliwości rynku na sprawy socjalne i o potrzebie odpowiednich „korekt” redystrybucyjnych w zakresie systemu finansów publicznych. Sprawne funkcjonowanie tej instytucji umożliwia łączenie tak ważnych wartości życia publicznego, jak: sprawiedliwość społeczna, wolność, odpowiedzialność osobista i zarazem solidarność, na ideach, na których winien opierać się porządek naszego państwa. Ponadto respektowanie tych zasad pozwala przezwycięzać napięcia między wolnością, która jest podstawą systemu wolnej przedsiębiorczości, a równością, która jest podstawą sprawiedliwości. W tym aspekcie przyjmuje się jednak *implicite*, że równość

społeczna musi być odrzucona wówczas, gdy kłóci się z możliwościami pomnażania dobrobytu i zamożności społeczeństwa, co winno być również celem państwa chroniącego słuszny interes gospodarczy narodu. Dzięki czemu możliwe staje się pogodzenie kryteriów ekonomicznych z kryteriami sprawiedliwości społecznej, czyli utrwalania ładu społecznego i gospodarczego, co stoi u podstaw tzw. pokoju społecznego oraz stabilizacji – głównych filarów instytucji państwa. Niezbywalnym zaś zadaniem państwa w tym zakresie jest dbałość o sprawny mechanizm rynkowy, który jest zdolny do skutecznego rozpoznawania realnych potrzeb społecznych i odpowiedzi na te potrzeby, czyli odpowiedniego zaspakajania tychże¹.

Zarządzanie finansami publicznymi występuje w swej najwyższej rangą postaci: zwierzchnictwa i władztwa politycznego, odzwierciedlonych w najwyższym akcie prawnym: Konstytucji RP.

Finanse publiczne w Konstytucji RP z 1997 r.

W uchwalonej Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. finanse publiczne zostały potraktowane w odrębnym rozdziale, co nie miało miejsca w żadnej z dotychczasowych konstytucji polskich. Świadczy to o wadze problemu oraz roli finansów publicznych w nowo kreowanym systemie ekonomicznym kraju. Z drugiej jednak strony należy podkreślić, że to uregulowanie ze strony ustrojodawcy nie należy do „klasycznych” materii konstytucyjnych. Takiej regulacji nie spotykamy nie tylko w wielu starszych, ale i w najnowszych konstytucjach (np. Federacji Rosyjskiej z 1993 r. i Ukrainy z 1996 r.).

Ogólne zasady konstytucyjne w zakresie finansów publicznych

Rozdział X Konstytucji RP z 1997 r. (Dz.U. 1997 nr 78 poz. 483) zawiera generalne zasady dotyczące gospodarowania przez państwo finansami publicznymi. Tym samym radykalnie zrywa się z dotychczasową polityką znacznej swobody w dysponowaniu publicznymi funduszami oraz arbitralnych decyzji administracji w tym zakresie. Wyłącznie w drodze ustawy musi nastąpić ustalenie zasad gromadzenia i wydatkowania środków finansowych (art. 216 ust. 1), co zapewnia większą jawność decydowania oraz możliwość kontroli społecznej. Ten tryb dotyczy również problemu zaciągania pożyczek oraz udzielania gwarancji i poręczeń finansowych przez państwo. Dramatyczne doświadczenie okresu PRL-u, wynikające z ogromnego zadłużenia kraju, legły u podstaw odpowiednich ustaleń konstytucyjnych (art. 216 ust. 5). W myśl tych wytycznych zakazuje się Radzie Ministrów powiększania długu publicznego powyżej 3/5 wartości rocznego produktu krajowego brutto (Skrzydło 1998, s. 230-231).

Istotne znaczenie dla interesów obywateli ma wprowadzenie konstytucyjnej zasady (art. 217), że podatki oraz inne daniny publiczne mogą być ustanowione tylko w drodze ustawy – aktu prawnego najwyższej rangi, gwarantującego możliwość kontroli społecznej.

¹ Ogólne uwagi na ten temat zawiera artykuł (Kosikowski 1997).

Skarb Państwa w Konstytucji RP

Artykuł 218 Konstytucji postanawia, iż organizację instytucji Skarb Państwa – w rozumieniu cywilnoprawnym – oraz sposób zarządzania majątkiem Skarbu Państwa określi ustawa.

Skarb Państwa jest ważnym uzupełnieniem systemu finansów publicznych, szczególnie budżetu państwa, który posiada charakter czasowy (tzw. sezonowość budżetu). Instytucja Skarbu Państwa dzięki temu, że jest kategorią prawną (występującą w *Kodeksie cywilnym*) i zarazem reprezentującą stosunki własnościowe państwa wobec otoczenia, przejmuje salda budżetu państwa. Nie można byłoby sfinalizować systemu ewidencji operacji funduszami publicznymi wobec braku rachunku o charakterze majątkowym. Budżet państwa bowiem sporządzony jest metodą wykorzystującą strumienie dochodów i wydatków w zamkniętym przedziale czasowym. Różnicę pomiędzy sumą strumieni dochodów a sumą strumieni wydatków przyjmującą postać nadwyżki lub deficytu przejmuje Skarb Państwa, który postrzegany jest jako synonim dóbr ogólnospołecznych lub ogólnonarodowych, zarządzanych przez odpowiednie organy władz publicznych. Należności i zobowiązania Skarbu Państwa reprezentują istotną treść ekonomiczno-społeczną, są też wyrazem i skutkiem prowadzonej przez państwo polityki fiskalnej, a szerzej – polityki gospodarczej. Skarb Państwa może uczestniczyć jako podmiot rynku kapitałowego, emitując obligacje i inne papiery wartościowe (Owsiak 1997, s. 91-94).

W procesie tworzenia finansów publicznych szczególne znaczenie przypada instytucji Skarbu Państwa. Jest ona od kilku lat przedmiotem intensywnych dyskusji i prac, co wyraża się w przygotowaniu kilku projektów ustaw. Jednak do tej pory nie udało się wprowadzić do naszego systemu finansów publicznych instytucji Skarbu Państwa. Istnieje pilna potrzeba uzupełnienia tej luki w polskim systemie prawnym.

Paradoksalnie nazwa instytucji Skarbu Państwa, która nie istnieje w postaci odrębnej ustawy, poza *Kodeksem cywilnym*, jest używana na oznaczenie działalności organów władz publicznych. Skarb Państwa identyfikowany jest z samą instytucją państwa, która gospodaruje majątkiem publicznym. W tym ujęciu Skarb Państwa traktowany jest jako podmiot prawa, zwłaszcza w stosunkach z innymi prywatnymi podmiotami. Należy zaznaczyć, że majątek państwa, reprezentowany przez Skarb Państwa powstawał w wyniku kumulacji. Kumulacja ta była w pewnej mierze rezultatem wykorzystywania przez państwo budżetu i jego instrumentarium (podatki), ale nie tylko. Przykładem innej drogi powiększania Skarbu Państwa była nacjonalizacja majątku. Istnienie tzw. własności ogólnospołecznej utrudnia przywrócenie Skarbu Państwa. Proces ten wiąże się bezpośrednio z reprivatyzacją gospodarki polskiej. Tłumaczy to nikły postęp na drodze legislacyjnej w tej dziedzinie. Ustawa o Skarbie Państwa musi rozstrzygnąć takie kwestie, jak: przedmiotowy zakres mienia Skarbu Państwa, uprawnienia władz publicznych działających w imieniu Skarbu Państwa, zakres ich odpowiedzialności oraz ustrój organów Skarbu Państwa jako osoby prawnej.

Niezależnie od trudności obiektywnych, wynikających z balastu stosunków własnościowych poprzedniego systemu, wprowadzenie instytucji Skarbu Państwa

odpowiednią ustawą jest bardzo pożądane. Usprawni to zarządzanie majątkiem publicznym (odpowiednio pomniejszonym w procesie prywatyzacji i reprivatyzacji) w systemie wolnorynkowym w naszym kraju, jak również poprawi skuteczność funkcjonowania systemu finansów publicznych (Owsiak 1997, s. 91-94).

Konstytucyjne zasady stanowienia i wykonywania budżetu państwa

Artykuł 219 ust. 1 Konstytucji RP ustanawia Sejm – jako jedynie władny do uchwalania budżetu państwa. Formą do tego odpowiednią może być tylko ustawa zwana budżetową. Procedura uchwalania budżetu zakłada wiele działań podejmowanych w Sejmie i w Senacie. Pracom tym towarzyszą ożywione debaty wokół propozycji rządowych. Dość rozbudowany tryb postępowania zapewnia kontrolę najwyższego organu przedstawicielskiego nad propozycjami rządowymi w zakresie budżetu oraz pozwala na wpływ Sejmu na kierunki polityki rządu.

W toku prac plenarnych w Izbie, jak również w komisjach sejmowych, zgłaszane są propozycje zmian czy poprawki do projektu ustawy budżetowej przygotowanego przez Radę Ministrów. Zasady i tryb przygotowania projektu budżetu również normuje odpowiednia ustawa, natomiast postępowanie w parlamencie i komisjach sejmowych – regulaminy Sejmu i Senatu. Prace w izbach i w komisjach toczą się przy udziale ministrów, bowiem konieczne są bieżące informacje o stanie państwa, finansów i w innych kwestiach (Kallas 1997, s. 83-84).

Artykuł 219 ust. 3 stanowi o czasie budżetu. Jest nim pełny rok budżetowy, chociaż Konstytucja dopuszcza w wyjątkowych przypadkach ujęcie dochodów i wydatków państwa w okresie krótszym niż rok. Wówczas uchwalana jest tzw. ustawa o prowizorium budżetowym z trybem postępowania takim samym, jaki jest przewidziany dla projektu ustawy budżetowej (Kallas 1997, s. 83-84).

Na mocy art. 220 Konstytucji wprowadza się dyscyplinę finansową, zgodnie z którą Sejm nie może ustalać większego deficytu budżetowego niż przewidziany w projekcie ustawy budżetowej, zgłaszanej przez Radę Ministrów. Jest to podyktowane troską o prawidłowy rozwój gospodarki, który wymaga przestrzegania pewnych reguł ekonomicznych oraz zasad gospodarowania, co kłócić się może z populistycznymi roszczeniami zwiększania wydatków ponad racjonalne możliwości ekonomiczne i gospodarcze kraju. Tak zwany wskaźnik deficytu uwzględnia natomiast wymogi gospodarki i ustalenia wynikające z porozumień zawartych z międzynarodowymi organizacjami finansowymi.

Istotnym ograniczeniem konstytucyjnym – z którym liczyć się musi rząd w toku opracowywania projektu ustawy budżetowej, jak również parlament w toku prowadzonych dyskusji sejmowych – jest zakaz finansowania deficytu budżetowego poprzez zaciąganie zobowiązań w centralnym banku państwa, co istotnie hamuje proces decyzyjny oraz łatwość powiększania deficytu budżetowego.

Krytycy tego przepisu wskazują jednak na możliwość uzależnienia niektórych wielkości budżetowych od decyzji banków komercyjnych (m.in. wyższe stopy procentowe) oraz wpływu ich polityki finansowej na budżet państwa.

Racjonalny rozwój gospodarczy musi uwzględniać rygory ekonomiczne i finansowe, jak również zasady konstytucyjne. Oprócz tych wymogów cele antyin-

flacyjne stanęły u podstaw regulacji artykułu 220 Konstytucji (Skrzydło 1998, s. 234). Artykuł 221 Konstytucji, obok artykułu 118, ustala zakres podmiotów dysponujących prawem inicjatywy ustawodawczej w: ustawie budżetowej, ustawie o prowizorium budżetowym, zmianie ustawy budżetowej, ustawie o zaciąganiu długu publicznego oraz ustawie o udzielaniu gwarancji finansowych przez państwo. Podmiotem tym jest wyłącznie Rada Ministrów.

W sprawach z zakresu finansów publicznych przepis art. 221 Konstytucji RP wprowadza wyłączność inicjatywy ustawodawczej (zgłaszania projektów ustaw do łaski marszałkowskiej dla Rady Ministrów). Oznacza to, że projekty innych podmiotów nie mogą stanowić przedmiotu prac Sejmu. Merytorycznym zaś tego uzasadnieniem, czyli przesłanką przepisu, była potrzeba zapewnienia doświadczonego i wyspecjalizowanego aparatu, którym dysponuje Rada Ministrów, dla racjonalnego i fachowego przygotowania projektu budżetu państwa (m.in. poprzez Rządowe Centrum Studiów Strategicznych oraz służby logistyczne Ministerstwa Finansów).

Novum uregulowań art. 221 jest to, iż konstytucyjne ograniczenie rozciąga się nie tylko na projekty ustawy budżetowej, ale również na projekty innych ustaw związanych z budżetem i stanem finansów państwa. Wyliczenie zawarte w art. 221 ma charakter wyczerpujący, co oznacza, iż nie można go interpretować rozszerzająco (tzn. poszerzać uprawniony krąg podmiotów) (Skrzydło 1998, s. 234-235; Kallas 1997, s. 154). Ranga ustawy budżetowej jest bardzo poważna. Uzasadnione jest zatem wprowadzenie ścisłych terminów związanych z tokiem przygotowywania i uchwalania budżetu państwa.

Konstytucja, mocą art. 222, nakłada na Radę Ministrów obowiązek przedkładania Sejmowi projektu ustawy budżetowej na 3 miesiące przed rozpoczęciem roku budżetowego, czyli do 30 września danego roku kalendarzowego. Zgodnie z art. 223 wyznaczono Senatowi czas na zajęcie stanowiska wobec uchwalonej przez Sejm ustawy budżetowej – 20 dni.

Brak stanowiska Senatu po upływie tego terminu interpretuje się jako brak sprzeciwu i niezgłaszanie poprawek do tekstu uchwalonego przez Sejm. Z okresu 4 miesięcy, jakim dysponuje parlament na rozpatrzenie i uchwalenie ustawy budżetowej, tylko 20 dni pozostawiono do dyspozycji Senatu, resztę wykorzystuje Sejm. Czas przewidziany dla Prezydenta na podpisanie ustawy budżetowej, który to podpis warunkuje wejście w życie aktu prawnego, artykuł 224 wyznacza tylko 7 dni (Mała Konstytucja z 1992 r. przewidywała 30 dni). Na wykonanie podobnej czynności przez Prezydenta w odniesieniu do ustaw zwykłych Konstytucja przewiduje 21 dni (art. 122 ust. 2). Ponadto Prezydent nie ma prawa weta w stosunku do ustawy budżetowej. Może jedynie zwrócić się do Trybunału Konstytucyjnego z wnioskiem o zbadanie jej zgodności z Konstytucją. Intencją ustrojodawcy było znaczne skrócenie terminów dla ustawy budżetowej, by ta mogła wejść w życie w terminie i bez znacznych opóźnień, co ma ogromne znaczenie dla życia społeczno-gospodarczego kraju. Czas prac parlamentarnych nie może przekraczać łącznie 4 miesięcy (art. 225).

Jeżeli w ciągu tego okresu ustawa budżetowa nie zostanie przedstawiona Prezydentowi RP do podpisu, Konstytucja przewiduje odpowiednie konsekwencje prawne. Na mocy jej artykułu 225 Prezydent może (lecz nie musi) w ciągu 14 dni

po upływie wspomnianego terminu zarządzić skrócenie kadencji Sejmu, po uprzednim zasięgnięciu opinii marszałków Sejmu i Senatu. Jest to bardzo skuteczny środek dyscyplinujący pracę nad projektem ustawy budżetowej w parlamencie. Jak wspomniano, jest to jednak możliwość fakultatywna podjęcia takiego kroku przez Prezydenta, a nie jego obowiązek o charakterze obligatoryjnym (konieczność podjęcia takiej decyzji).

Skrócenie kadencji Sejmu w świetle art. 225 powoduje konieczność zarządzenia przez Prezydenta przedterminowych wyborów do Sejmu i Senatu.

Konstytucja RP przewiduje w swych ustaleniach obowiązek kontroli faktycznego wykonania (realizacji) ustawy budżetowej po zakończeniu roku budżetowego – tzw. kontrola budżetu *ex post*. W konstytucyjnym terminie 5 miesięcy po zakończeniu roku budżetowego Rada Ministrów ma obowiązek przedłożenia Sejmowi sprawozdania z wykonania ustawy budżetowej wraz z informacją o stanie zadłużenia państwa. Sejm rozpatruje przedłożone sprawozdanie i po zapoznaniu się z opinią Najwyższej Izby Kontroli podejmuje uchwałę o udzieleniu absolutorium rządowi w terminie 90 dni od dnia złożenia przez rząd sprawozdania. Odmowa udzielenia absolutorium może rodzić poważne konsekwencje.

W polskich konstytucjach (od Konstytucji marcowej z 1921 r. aż do Małej Konstytucji z 1992 r.) taka okoliczność powodowała obowiązek podania się do dymisji Rady Ministrów odpowiedzialnej za bieżącą realizację budżetu.

Wprawdzie pod rządami Konstytucji RP z 2 kwietnia 1997 r. taki obowiązek nie wynika *expressis verbis* z treści norm konstytucyjnych, gdyż ustawa zasadnicza oddziela kwestię *votum* nieufności od instytucji absolutorium (Garlicki 1998, s. 244), to jednak zdaniem niektórych prawników konstytucjonalistów, taki obowiązek nadal istnieje, na mocy niepisanego zwyczaju konstytucyjnego, właściwego dla systemów parlamentarno-gabinetowych (Skrzydło (red.) 1998, s. 296, 353). Jeśli zatem Rada Ministrów, która odpowiada za realizację budżetu, nadal funkcjonuje, może zostać przez Sejm zmuszona do złożenia dymisji na ręce Prezydenta. Jak dotąd, pod rządami obowiązującej Konstytucji RP z 1997 r., nie zanotowano jeszcze przypadku odmowy udzielenia absolutorium urzędującej Radzie Ministrów. Natomiast w okresie obowiązywania Małej Konstytucji z 1992 r. miały miejsce dwa przypadki odmowy udzielenia absolutorium już nieistniejącym gabinetom (Jana Olszewskiego i Hanny Suchockiej). Ponadto odmowa udzielenia absolutorium może być w szczególnych (kwalifikowanych) sytuacjach podstawą, o ile zaistnieją odpowiednie przesłanki, do pociągnięcia winnych członków rządu do odpowiedzialności konstytucyjnej przed Trybunałem Stanu (Skrzydło 1998, s. 241).

Usytuowanie Narodowego Banku Polskiego i Rady Polityki Pieniężnej w Konstytucji RP

Kolejnym *novum* uregulowań konstytucyjnych jest określenie statusu prawnego organów zarządzających Narodowego Banku Polskiego oraz jego kompetencji (zakresu autonomii). Konstytucja w art. 227 nadaje mu status banku centralnego, posiadającego wyłącznie prawo emisji pieniądza, a także ustalenia i realizowania polityki pieniężnej. Stąd też wynika odpowiedzialność NBP za wartość polskiego

pieniądza. Ma to istotne znaczenie w procesie dostosowywania się polskiej gospodarki do systemu wolnorynkowego oraz odpowiedniej w nim roli pieniądza.

Ustalając kadencję prezesa NBP na lat sześć, Konstytucja ustala wymóg apolityczności tego stanowiska, wynikający z godności piastowanego urzędu prezesa. Prezesa NBP powołuje Sejm na wniosek Prezydenta – zgodnie z literą prawa (art. 227 ust. 3 Konstytucji RP).

Nowością na gruncie przepisów konstytucyjnych jest ustanowiony organ w postaci Rady Polityki Pieniężnej, złożonej z Prezesa NBP jako przewodniczącego oraz nieokreślonej liczby osób wyróżniających się wiedzą fachową z zakresu finansów, powoływanych na lat sześć, w równej liczbie, przez Prezydenta, Sejm i Senat. Aktualnie każdy z wymienionych tu organów powołuje po trzech członków Rady, a zatem liczy ona dziewięć osób. Ten sposób kreowania Rady przez trzy różne podmioty reprezentujące najwyższą władzę ustawodawczą i wykonawczą w państwie – zdaniem W. Skrzydły – ma zapewnić, by nie stała się ona organem zbyt upolitycznionym (Skrzydło 1998, s. 241). Daje się zauważyć znaczące podobieństwo Rady Polityki Pieniężnej do Krajowej Rady Radiofonii i Telewizji. Tym niemniej L. Garlicki przy powoływaniu składu Rady dostrzega pewną „polityczność”, gdyż większość Sejmu i Senatu powołująca część składu Rady posiada, co jest rzeczą naturalną, określone opcje polityczne. Prezydent RP, powołując trzech członków Rady, czyni to w ramach tzw. prerogatywy, na zasadzie dyskrecjonalnej, bez konieczności uzyskania kontrasygnaty Prezesa Rady Ministrów (Garlicki 1998, s. 282).

Przed upływem sześcioletniego okresu kadencji nie ma prawnej możliwości odwołania członka Rady, z wyjątkiem szczególnych sytuacji (niemożność wykonywania obowiązków z powodu choroby, prawomocne skazanie przez sąd na karę dodatkową utraty praw publicznych). Radzie z urzędu przewodniczy Prezes NBP.

Obowiązek Rady Ministrów przedkładania Sejmowi projektu ustawy budżetowej na rok następny do 30 września danego roku kalendarzowego Konstytucja łączy z wymogiem postawionym Radzie Polityki Pieniężnej równoczesnego przedstawienia Sejmowi założeń polityki pieniężnej. W pracach nad budżetem Sejm dysponuje zatem łącznie tymi dwoma dokumentami (Skrzydło 1998, s. 236, 240-241). Ponadto w ciągu pięciu miesięcy od zakończenia roku budżetowego Rada jest obowiązana złożyć Sejmowi sprawozdanie z wykonania tych założeń.

Troskę o polityczną niezależność NBP widać w tym również, że pozycja prawna tego banku *sui generis* jest niezależna od rządu. Przesłanką tych ustaleń była dążność, by rząd nie mógł podporządkować sobie polityki monetarnej. Głównym zadaniem Rady Polityki Pieniężnej – jak już wspomniano – jest ustalanie corocznych założeń polityki pieniężnej i przedkładanie ich Sejmowi, jako najwyższemu przedstawicielowi narodu. Inne zadania Rady określa przepis art. 12 Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o Narodowym Banku Polskim (Dz.U. 1997 nr 140 poz. 938; Dz.U. 1998 nr 160 poz. 1063).

Podsumowanie

Państwo i jego funkcje zarządcze poddawane są, poprzez obowiązującą Konstytucję, najważniejszym celom strategicznym kraju, jak: bezpieczeństwo i rozwój społeczno-gospodarczy, które implikują się nawzajem. Tworząc źródła finansowe prowadzonej polityki, finanse publiczne umożliwiają realizację fundamentalnych zadań nałożonych na władzę publiczną. Zarządzanie finansami publicznymi występuje w swej najwyższej rangą postaci: zwierzchnictwa i władztwa, odzwierciedlonych w najwyższym akcie prawnym, tj. Konstytucji RP z 2 kwietnia 1997 r.

Rozdział X Konstytucji zawiera generalne zasady dotyczące gospodarowania przez organy państwa finansami publicznymi. Zasady te wprowadzają nowe standardy w dysponowaniu i zarządzaniu środkami publicznymi, które zrywają z poprzednią polityką fiskalną oraz praktyką arbitralnych decyzji organów wykonawczych.

Tryb ustawy zasadniczej gwarantuje formalną jawność w podejmowaniu rozstrzygnięć oraz możliwość kontroli społecznej w zakresie finansów publicznych, co wzmacnia demokrację w naszym kraju.

Generalnie przyjęty model funkcjonowania finansów publicznych gwarantuje realizację przyjmowanych w danym okresie priorytetów społecznych oraz wybranych wartości aksjologicznych.

Literatura

1. Garlicki L. (1998), *Polskie prawo konstytucyjne. Zarys wykładu*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
2. Kallas M. (1997), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
3. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. uchwalona przez Zgromadzenie Narodowe w dniu 2 kwietnia 1997 r., przyjęta przez Naród w referendum konstytucyjnym w dniu 25 maja 1997 r., podpisana przez Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej w dniu 16 lipca 1997 r. (Dz.U. 1997 nr 78 poz. 483).
4. Kosikowski C. (1997), *Gospodarka i finanse publiczne w nowej Konstytucji*, „Państwo i Prawo”, z. 11-12.
5. Owsiak S. (1997), *System finansów publicznych w procesie transformacji gospodarki polskiej*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
6. Pawłowska K. (2001), *Pozycja prawnoustrojowa Narodowego Banku Polskiego w Konstytucji RP z 2 kwietnia 1997 r.*, [w:] Nowakowski A. (red.), *Konstytucja RP. Wybrane zagadnienia*, Grafikon, Wadowice.
7. Skrzydło W. (1998), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Kraków.
8. Skrzydło W. (red.) (1998), *Polskie prawo konstytucyjne. Stan prawny na dzień 1 września 1998*, Morpol, Lublin.
9. Ustawa z dnia 18 grudnia 1998 r. *Prawo dewizowe* (Dz.U. 1998 nr 160 poz. 1063).
10. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. o Narodowym Banku Polskim (Dz.U. 1997 nr 140 poz. 938).

PUBLIC FINANCES IN THE EYES OF THE CONSTITUTION OF THE REPUBLIC OF POLAND

Abstract: The article includes the way and strategic objectives of the public finances management in Poland in terms of constitutional provisions. As a material grounds of the country functioning, public finances (funding sources) play a major role, which translates respectively to the importance of financial management system. Correctly constructed model of state finances and its smooth functioning enables to mitigate the negative effects of market mechanisms. If the principle of social justice and peace becomes the constitutional priority, then adjustment of redistribution taking social issues into consideration will be necessary. In the following article the relevance of such monetary policy is increased as a specific instrument of stabilisation, allocation and redistribution under the recognised system of free competition. Respecting fundamental constitutional principles as strategic objectives of management allows you to overcome tensions between freedom, which is the basis of enterprise, and equality – the basis of justice. Social peace being a foundation of the civilisational development of the country is built as a result of the created compromise under the right method of financial management.

Keywords: constitutional principles, monetary policy, public finances



WSPARCIE MAŁYCH I ŚREDNICH PRZEDSIĘBIORSTW NA PRZYKŁADZIE MIASTA CZĘSTOCHOWA

Łukasz Pabiś

Politechnika Częstochowska
Wydział Zarządzania

Streszczenie: W artykule przedstawiono informacje na temat sektora małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce. Przeanalizowano liczbę podmiotów aktywnych w Polsce, udział MŚP w tworzeniu PKB oraz strukturę zatrudnienia w Polsce ze względu na wielkość przedsiębiorstwa. Podkreślono rolę, jaką małe i średnie przedsiębiorstwa odgrywają w rozwoju regionalnym. Wskazano, że jednym z głównych beneficjentów powstawania MŚP, poprzez tworzenie bazy podatkowej, są gminy. Celem artykułu jest przedstawienie instrumentarium, za pomocą którego gmina może wspierać małe i średnie przedsiębiorstwa. W artykule dokonano omówienia wybranych instrumentów, jakie w celu wsparcia działalności MŚP wykorzystuje gmina Częstochowa.

Słowa kluczowe: sektor małych i średnich przedsiębiorstw, rozwój regionalny, rozwój gminy

DOI: 10.17512/znpcz.2016.3.2.16

Wprowadzenie

Małe i średnie przedsiębiorstwa (MŚP) są kluczowe dla rozwoju gospodarczego – globalnego, krajowego i regionalnego. Pogląd taki potwierdzają liczne źródła, także cytowane w dalszej części publikacji. Najbardziej zainteresowane rozwojem MŚP są jednostki samorządu terytorialnego – każda działalność zarejestrowana na terenie danej gminy, powiatu i wreszcie województwa to konkretne korzyści dla samorządu. W tym celu wiele samorządów przyjmuje specjalne strategie rozwoju przedsiębiorczości. W ich realizacji wykorzystuje konkretne, przedstawione w publikacji, instrumentarium.

Małe i średnie przedsiębiorstwa w Polsce

Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. 2004 nr 173 poz. 1807) definiuje MŚP jako jednostki o następującej charakterystyce (*Tabela 1*):

Tabela 1. Charakterystyka małych i średnich przedsiębiorstw

Kategoria / charakterystyka	Zatrudnienie	Roczny obrót (wartość do)	lub	Roczna suma bilansowa (wartość do)
Małe przedsiębiorstwo	10-49 pracowników	10 mln euro		10 mln euro
Średnie przedsiębiorstwo	50-250 pracowników	50 mln euro		43 mln euro

Źródło: Opracowanie własne na podstawie (Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r.)

W przypadku kryterium wielkości rocznego obrotu i rocznej sumy bilansowej ustawodawca zastosował spójnik „lub”. Oznacza to, że przedsiębiorstwo nie musi spełniać obu zapisanych pułapów łącznie, a może wybrać jeden z nich. Status małego lub średniego przedsiębiorcy ma znaczenie głównie w przypadku kwalifikowania poszczególnych podmiotów do wparcia ze środków Unii Europejskiej (*Nowa definicja MŚP...*, s. 6) oraz środków krajowych.

Wprowadzenie możliwości wyboru spośród dwóch wartości: obrotu i sumy bilansowej, jest dla przedsiębiorstw istotne z punktu widzenia rodzaju prowadzonej działalności. Co do zasady, przedsiębiorstwa o charakterze handlowym i dystrybucyjnym wykazują znacznie wyższe obroty (*Nowa definicja MŚP...*, s. 13). Podkreślić należy, że definicja MŚP zawarta w krajowej ustawie jest ściśle związana z definicją unijną zawartą w art. 1 załącznika I do Rozporządzenia Komisji (WE) nr 800/2008 z dnia 6 sierpnia 2008 r. (brzmienie obecnie obowiązujące). Krajowa definicja zawiera także wymóg spełnienia charakterystyk w co najmniej jednym z dwóch ostatnich lat. Zapis taki został wprowadzony dla potrzeb stosowania przepisów rozdziału 5 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej o kontroli działalności gospodarczej przedsiębiorcy.

Kategoryzacja pozwala także na przedstawienie pełniejszej informacji statystycznej, która ma znaczenie dla poszczególnych krajów członkowskich, zwłaszcza w kontekście budowania programów pomocowych dla MŚP.

Różnice pomiędzy małymi i średnimi przedsiębiorstwami a przedsiębiorstwami dużymi sprowadzają się nie tylko do przytoczonych wcześniej wartości. Opisano szereg cech, które je od siebie odróżniają.

Tabela 2. Cechy wyróżniające małe i średnie przedsiębiorstwa oraz duże przedsiębiorstwa

Cechy MŚP	Cechy dużego przedsiębiorstwa
Działanie na podstawie własnej intuicji właściciela lub wynajętego menedżera	Wykorzystanie nowoczesnych metod i technik zarządzania
Relatywnie niski poziom wykształcenia kadry	Wysoki poziom wykształcenia managementu
Przewaga decyzji operacyjnych	Przewaga decyzji strategicznych
Możliwość funkcjonowania bez posiadania osobowości prawnej	Posiadanie osobowości prawnej
Częste łączenie funkcji właściciela i menedżera	Zarządzanie przez wynajętą kadre menedżerską

Podejmowanie decyzji znaczących dla firmy przez właściciela lub właścicieli	Podejmowanie decyzji na podstawie opinii zespołu doradców
Prowadzenie działalności na małą skalę i w przeważającej części o zasięgu lokalnym	Duży wolumen sprzedaży i zasięg co najmniej ogólnopolski
Niezależność firmy od innych podmiotów	Liczne powiązania organizacyjne i kapitałowe
Brak dostępu do źródeł finansowania immanentnych dla rynku kapitałowego	Możliwość wykorzystania różnych instrumentów rynku kapitałowego
Względnie mały udział w rynku	Znaczący udział w rynku
Niskokapitałochłonny rozwój	Inwestycje wysokonakładowe
Mała dbałość o image firmy, wynikająca w wielu przypadkach z braku wiedzy z zakresu marketingu	Wykorzystanie nowoczesnych technik tworzenia wizerunku firmy
Funkcjonowanie kierownictwa na zasadzie „straży pożarnej”	Działania firmy oparte na przyjętej strategii rozwoju i strategiach cząstkowych
Śladowy udział eksportu	Rozwinięta działalność eksportowa
Brak tendencji do organizowania się w lokalne grupy obrony swoich interesów	Uczestnictwo w licznych organizacjach gospodarczych i klubach biznesu

Źródło: (Dylkiewicz 2008, s. 65)

Małe i średnie przedsiębiorstwa są w Polsce bardzo dużą grupą podmiotów: ze wszystkich 1 794 943 przedsiębiorstw aktywnych w 2012 roku, zarejestrowanych w rejestrze REGON, 57 071 to przedsiębiorstwa małe, zaś 15 484 – przedsiębiorstwa średnie. Zdecydowanie najliczniejszą grupą są mikroprzedsiębiorstwa (zatrudniające do 9 osób, w tym także „samozatrudnieni”) – 1 719 187. Zdecydowanie mniejszą grupę stanowią przedsiębiorstwa duże (zatrudniające 250 i więcej pracowników) – 3 201 (Łapiński i in. 2014, s. 26).

W 2012 roku przedsiębiorstwa wygenerowały 73% wartości dodanej brutto, z czego aż 29,5% przypadło na mikro, 7,8% na małe, 11% na średnie i 24,5% na duże przedsiębiorstwa (Łapiński i in. 2014, s. 15). Warto zaznaczyć, że definicja mikroprzedsiębiorstwa pojawiła się 1 stycznia 2005 r. W licznych publikacjach, statystykach i badaniach, datowanych przed 2005 rokiem spotkać można się ze stwierdzeniem, że udział małych przedsiębiorstw w tworzeniu PKB wynosi ok. 30%. Wartość taka wynika z sumowania udziału mikro i małych przedsiębiorstw.

Nie zmienia to faktu, że to właśnie podmioty zatrudniające mniej niż 250 osób (mikro, małe i średnie) generują większą część PKB. Podobnie jest z pracą. W mikroprzedsiębiorstwach w 2012 roku pracowało¹ 38,32% ogółu pracujących, w małych – 13,34%, w średnich – 17,75%, zaś w dużych – 29,59% (Łapiński i in. 2014, s. 29).

Na podstawie przytoczonych danych wyraźnie widać, że to firmy zatrudniające mniej niż 250 pracowników są motorem rozwoju gospodarczego.

Większość małych firm charakteryzuje wysoka innowacyjność i kreatywność. Związane jest to z koniecznością ciągłego dostosowywania się do zmieniającej się rzeczywistości. Funkcjonowanie małych firm jest w dużym stopniu uzależnione od

¹ Autor celowo posługuje się pojęciem „pracujący” nie „zatrudniony”.

jego otoczenia. Ma to szczególnie znaczenie w dobie globalizacji (Korombel 2011, s. 46). Do czynników pobudzających innowacyjność małych i średnich przedsiębiorstw można zaliczyć (Michalski 2007, s. 338):

- modyfikację struktury organizacyjnej, usunięcie ograniczeń, elastyczność działań i twórcze dostosowywanie się do rzeczywistości oraz uruchomienie nowych bodźców;
- łatwy dostęp do zasobów niezbędnych do realizacji innowacji w taki sposób, by można było kupić i zastosować nową technologię, pokryć koszty jej prowadzenia i ewentualne koszty związane z nieudanym działaniem;
- wyraźną międzyosobowość i międzygrupową komunikację pozwalającą przełamywać bariery wdrażania innowacji.

Istnieje wiele opracowań dotyczących barier rozwoju MŚP w Polsce (m.in.: Zdrajkowska, Zakrzewska-Bielawska 2006; Starczewska-Krzysztozek 2008; Matejun, Motyka 2015). Najczęściej wymienianymi barierami są: wysokość podatków i opłat przewidzianych prawem, małe obroty, skomplikowanie przepisów prawnych. Jedną z najbardziej istotnych barier rozwoju MŚP są trudności w dostępie do źródeł finansowania oraz – po wejściu Polski do UE – bariery z zakresu ochrony środowiska (Sitek 2009, s. 172).

Większość barier swoją genezę wzięło z przepisów stworzonych przez organy państwa; nadmienić należy jednak, że część z nich to przepisy prawa lokalnego. W ostatnich latach wielokrotnie podejmowano próby zmiany prawa (m.in. podatkowego) mające wyeliminować szereg obowiązków administracyjnych ciążących głównie na małych i średnich firmach. Wobec powtarzających się w kolejnych edycjach badań (m.in. Konfederacji Lewiatan) tych samych barier działania te uznać należy za niewystarczające.

Rola MŚP w rozwoju regionalnym

M. Huczek (Huczek 2008, s. 10-11) przytacza cztery rodzaje wpływu przedsiębiorstw na rozwój gospodarczy:

1. bezpośrednio:
 - przyrost miejsc pracy,
 - baza podatkowa,
 - inwestycje zaspokajające różne potrzeby lokalne;
2. pośrednio:
 - praca jako okno na świat,
 - lokalna gospodarka fundamentem społeczeństwa obywatelskiego,
 - przedsiębiorstwa jako nośnik postępu: sponsor badań i rozwoju technologii użytecznych także w otoczeniu przedsiębiorstwa;
3. poprzez wywołanie tzw. efektu mnożnikowego (generowanie korzystnych wydarzeń lub zwiększenie skuteczności już uprawianych dziedzin):
 - inwestycje,
 - przyciąganie inwestycji, programów i dotacji, które poszukują miejsc dynamicznego rozwoju,
 - przedsięwzięcia angażujące kapitał zarówno prywatny, jak i publiczny;

4. poprzez zmianę postaw obywateli – samodzielne rozwiązanie problemów, zaspokajanie potrzeb w wyniku własnej aktywności, a nie uzależnienia się od urzędowych struktur pomocy.

Bezpośrednim efektem prowadzenia działalności gospodarczej na danym terenie – co uznać należy, w ocenie autora, za najbardziej efektywny i wymierny wpływ na rozwój lokalny – jest wzrost bazy podatkowej.

Podatki trafiające do budżetu państwa, w części, wracają do JST. Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. 2003 nr 203 poz. 1966) stanowi, że województwa, powiaty i gminy mają określony poziom udziału we wpływach z podatku PIT i CIT (*Tabela 3*). W przypadku podatku od osób fizycznych jest to procentowy udział we wpływach, które zapewniają osoby zamieszkałe na terenie danej jednostki, zaś w przypadku podatku od osób prawnych udział we wpływach płaconych przez podmioty mające swoją siedzibę na terenie danej jednostki.

Tabela 3. Wielkość udziału JST we wpływach z PIT i CIT (2014 rok)

Szczebel samorządu	Udział (%) we wpływach z PIT	Udział (%) we wpływach z CIT
Województwo	1,60%	14,75%
Powiat	10,25%	1,40%
Gmina	39,34%	6,71%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie (Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r.)

Największy wpływ do budżetu JST z tytułu udziału w podatkach posiadają gminy, mniejszy województwa, najmniejszy powiaty. W 2014 roku wpływy te przyjmowały następujące wartości:

Tabela 4. Wpływy z udziału w podatku PIT i CIT dla JST w roku 2014 (w tys. zł)

Szczebel samorządu	Wpływy z udziału w podatku PIT	Wpływy z udziału w podatku CIT
Województwo	1 137 478	4 164 153
Powiat	3 819 607	146 342
Gmina	13 982 705	701 634

Źródło: Opracowanie własne na podstawie (Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa w 2014 r.)

Największe wpływy z podatków PIT i CIT mają gminy – ponad 15 mld zł. Wynika to m.in. stąd, że to właśnie gminy mają do zrealizowania najwięcej zadań wymienionych w ustawie o samorządzie gminnym.

Ustawodawca przekazał gminom, jako podstawowym jednostkom samorządu, także specjalne prerogatywy w kwestii ustalania podatków i opłat lokalnych. *Tabela 5* prezentuje strukturę dochodów gmin w roku 2014 oraz wszystkie podatki i opłaty, jakie zgodnie z prawem ustanawia samorząd gminy (w tabeli oznaczone gwiazdką (*); w tabeli nie wyróżniono tzw. podatku od posiadania psa – nie każda gmina wprowadziła taki podatek, a wpływy z niego są znikome).

Tabela 5. Struktura dochodów gmin w 2014 roku (w tys. zł)

Wyszczególnienie	Wykonanie 2014	%
Dochody ogółem	84 548 982	100,0
Dochody własne, w tym:	41 710 723	49,3
podatek dochodowy od osób prawnych	701 675	0,8
podatek dochodowy od osób fizycznych	13 982 705	16,5
podatek rolny*	1 626 051	1,9
podatek od nieruchomości*	11 831 466	14,0
podatek leśny*	207 207	0,2
podatek od środków transportowych*	666 969	0,8
karta podatkowa	41 600	0,0
podatek od spadków i darowizn	112 621	0,1
podatek od czynności cywilnoprawnych	816 755	1,0
wpływy z opłaty skarbowej	204 863	0,2
wpływy z opłaty eksploatacyjnej	293 902	0,3
wpływy z opłaty targowej*	141 331	0,2
dochody z majątku	2 795 803	3,3
pozostałe dochody	8 287 816	9,8
Dotacje ogółem	18 239 433	21,6
Subwencje ogólne	24 598 826	29,1

Źródło: (Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa w 2014 r., s. 39)

Jak wynika z przedstawionych danych, gminy najwyższe dochody uzyskują z tytułu podatku od osób fizycznych (udział przekazywany z budżetu państwa) – 16,5% dochodów ogółem, a 33,5% dochodów własnych – oraz podatku od nieruchomości – 14% dochodu ogółem i 28,4% dochodów własnych². Każdy samorząd będzie dążył do maksymalnego zwiększenia wpływów z podatku. Gmina ma dwie możliwości działania – zwiększanie stawek (właściwie – stosowania maksymalnych dopuszczalnych stawek (Dz.U. 1991 nr 9 poz. 31)) lub poszerzanie bazy podatkowej. W pierwszym przypadku władze gminy muszą zdawać sobie sprawę, że poruszają się po krzywej Laffera i ustalenie stawek na zbyt wysokim poziomie może przynieść odwrotny do zamierzonego skutek – zmniejszenie wpływów. Przez poszerzenie bazy rozumieć należy po prostu zwiększenie liczby podmiotów operujących na danym terenie. Gmina ma do swojej dyspozycji szerokie instrumentarium.

Instrumenty wsparcia MŚP przez JST

Jak zauważa M. Matejun, istotna rola małych i średnich przedsiębiorstw w rozwoju regionów stanowi źródło licznych postulatów dotyczących wspierania tej kategorii podmiotów gospodarczych (Matejun 2012, s. 82). Ze względu na cha-

² W analizie celowo pominięto dotacje i subwencje, gdyż są one przyznawane gminom na realizację konkretnych celów (dotacje) lub realizację zadań (subwencja, w tym subwencja oświatowa), których wielkości obliczane są na podstawie specjalnych algorytmów.

rakter oddziaływania instrumenty wspierające rozwój MŚP w regionie możemy podzielić na (Grycuk, Russel 2014, s. 66):

- finansowe,
- infrastrukturalne,
- prawne,
- administracyjne,
- planistyczne,
- informacyjno-marketingowe,
- instytucjonalne.

Inny podział (Matejun 2012, s. 86) grupuje instrumenty w:

- pośrednie – charakter oddziaływania powszechny dla najmniejszych firm,
- bezpośrednie – skierowane bezpośrednio do konkretnych MŚP.

Na zintegrowany system instrumentów wsparcia (Matejun 2012, s. 87-91) składają się:

1. Instrumenty dochodowe – ich wykorzystanie powoduje uszczuplenie dochodów budżetowych, są związane z polityką fiskalną, które obejmuje:
 - zwolnienia i ulgi podatkowe,
 - odroczenie, umorzenie oraz rozkładanie na raty podatków i opłat stanowiących dochody JST,
 - obligacje komunalne oraz zaciągnięte przez gminy kredyty bankowe.
2. Instrumenty wydatkowe – związane z ponoszeniem konkretnych wydatków przez JST na inicjatywy mające wspierać MŚP:
 - a) Inwestycje infrastrukturalne – instrument szczególnego znaczenia – ma bezpośredni wpływ na jakość życia mieszkańców oraz na prowadzenie działalności gospodarczej, obejmuje sfery:
 - transportu,
 - komunikacji,
 - energetyki,
 - dostarczania ciepła i wody, usuwania ścieków:

„Z punktu widzenia potencjalnego inwestora najważniejsze nie jest to, jaki odsetek ludzi korzysta z kanalizacji, lecz odpowiedź, czy inwestor będzie miał dostęp do oczyszczalni ścieków, czy parametry sieci energetycznej pozwalają uruchomić produkcję zgodnie z oczekiwaniami...” (Huczek 2018, s. 9).
 - b) Udzielanie wsparcia bezpośredniego w formie pożyczek, poręczeń, a także wsparcie instytucji służących rozwojowi gospodarczemu, promocji gospodarczej.
3. Instrumenty prawne – lokalne akty prawne mające wpływ na działalność MŚP, m.in. plany zagospodarowania przestrzennego.
4. Instrumenty finansowe – rozwinięty system poręczeń finansowych, kredytów w warunkach preferencyjnych, pomoc techniczna.

5. Instrumenty podatkowe – ich celem jest stymulowanie rozwoju przedsiębiorstw poprzez zmniejszanie obciążeń podatkowych, w tym także zwolnienia wynikające z działalności specjalnych stref ekonomicznych.
6. Instrumenty organizacyjne – rozwój instytucji otoczenia biznesu – fundusze pożyczkowe.
7. Instrumenty informacyjno-szkoleniowe – kształcenie przedsiębiorców, uruchamianie programów nauczania kształtujących postawy przedsiębiorczości, monitorowanie stanu sektora MŚP w regionie.

Instrumenty wsparcia MŚP przez JST wykorzystywane w Częstochowie

Samorząd Częstochowy wykorzystuje wymienione instrumentarium w zakresie zaprezentowanym w Tabeli 6:

Tabela 6. Instrumenty wsparcia MŚP wykorzystywane w Częstochowie

Instrument	Opis
Instrumenty dochodowe	Niższe niż maksymalnie dopuszczane stawki podatków lokalnych, preferencyjne stawki podatków lokalnych
Instrumenty wydatkowe	Głównie infrastrukturalne
w tym wydatki infrastrukturalne związane z MŚP	Między innymi: <ul style="list-style-type: none"> • uzbrojenie terenów inwestycyjnych w obszarze objętym działaniem SSE • budowa dróg na terenach określonych jako inwestycyjne
Instrumenty prawne	21% powierzchni miasta objęte planami zagospodarowania przestrzennego, obecnie otwartych jest kilka postępowań, które mają objąć dodatkowo 12% (2010 r. – 7%)
Instrumenty podatkowe	Dwie SSE funkcjonujące w granicach miasta
Instrumenty organizacyjne i informacyjno-szkoleniowe, w tym:	Tak
Agencje rozwoju lokalnego	Agencja Rozwoju Regionalnego (ARR)
Ośrodki doradczo-szkoleniowe	W ramach działalności ARR
Fundusze poręczeniowo-kredytowe	W ramach działalności ARR
Centra obsługi inwestorów	Tak, w budynku Urzędu Miasta
Centra wspierania biznesu	W ramach działalności ARR
Inkubatory przedsiębiorczości	Nie. W mieście funkcjonują akademickie inkubatory przedsiębiorczości, część zadań w zakresie inkubatorów wykonuje ARR
Parki technologiczne	Tak
Strefy przemysłowe	Tak

Źródło: Opracowanie własne

Na szczególną uwagę w przypadku Częstochowy zasługuje grupa instrumentów dochodowych. Stawki podatków określone w uchwale budżetowej w stosunku do maksymalnych stawek określonych rozporządzeniem Ministra Finansów zaprezentowano w Tabeli 7.

Tabela 7. Porównanie stawek podatków i opłat lokalnych obowiązujących w Częstochowie w stosunku do maksymalnych stawek ustalanych przez Ministra Finansów w 2014 roku

Podatek lub opłata	Stawka obowiązująca w Częstochowie	Stawka maksymalna określona przez MF
Podatek od nieruchomości (od gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej)	0,79 zł za m ²	0,90 zł za m ²
Podatek od nieruchomości (od budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej)	21,45 zł za m ²	23,13 zł za m ²
Podatek od środków transportowych (pojazdy 3,4-5,5 t)	760,00 (680,00*)	821,45
Podatek od środków transportowych (pojazdy 5,5-9 t)	1310,00 (1420,00*)	1370,38
Podatek od środków transportowych (pojazdy powyżej 9-12 t)	1580,00 (1420,00*)	1644,45
Podatek od środków transportowych (ciągniki siodłowe)	1780,00 (1600,00*)	1918,50
Podatek od środków transportowych (ciągnik siodłowy do 36 t)	2350,00	2425,51
Podatek od środków transportowych (ciągnik siodłowy powyżej 36 t)	2680,00	3138,07
Podatek od środków transportowych (przyczepa)	1220,00–1470,00	1644,45
Podatek od środków transportowych (autobusy do 22 miejsc)	1210,00** 1850,00***	1918,50
Podatek od środków transportowych (autobusy powyżej 22 miejsc)	2350,00****	2425,51
Opłata targowa	8,00–47,00 zł *****	767,68

* Dla posiadających certyfikat EURO 5 lub EURO 6.

** Mniej niż 15 miejsc.

*** 15-29 miejsc.

**** 30 i więcej miejsc.

***** Uchwała różnicuje znacznie stawki dzienne, najmniejszą (8,00 zł) uści sprzedający z ręki, kosza, wiadra, słoika; najwyższą (47,00 zł) sprzedający z pojazdu samochodowego i przyczepy o ładowności powyżej 1,5 t.

Źródło: Opracowanie własne

Z zaprezentowanych danych wynika, że Częstochowa w 2014 roku nie stosowała maksymalnych stawek dopuszczonych przez Ministra Finansów. W debacie nad uchwalaniem budżetu, w trakcie ustalania stawek, często pada argument, że stawki podatku od nieruchomości są za wysokie (nie zachęcają do prowadzenia działalności gospodarczej), podobnie jak podatki od środków transportu (zachęcają do rejestrowania pojazdów w gminach, gdzie podatek ten jest niższy) (Haładyj 2015).

Z przeprowadzonego przez autora, na potrzeby artykułu, porównania wynika, że Częstochowa stosuje niższe, niż dopuszcza to Minister Finansów, oraz niższe niż w innych, porównywalnych wielkością, miastach województwa śląskiego: Dąbrowie Górniczej, Sosnowcu i Bielsku-Białej, stawki podatku od nieruchomości. Częstochowa egzekwuje także niższe niż maksymalne stawki od podatków od środków transportu. Jednocześnie są one w większości wyższe niż w wymienionych wcześniej miastach województwa śląskiego.

W Częstochowie obowiązują obecnie trzy uchwały wprowadzające dodatkowe zwolnienia w podatku od nieruchomości:

1. Uchwała (...) w sprawie zwolnienia od podatku od nieruchomości w ramach programu pomocy *de minimis* na tworzenie nowych miejsc pracy (Uchwała Rady Miasta Częstochowy NR 860/XLIX/2014 z dnia 20 lutego 2014 r.). Na jej mocy ze zwolnienia od podatku może skorzystać przedsiębiorca, u którego:
 - Nastąpi wzrost liczby pracowników w odniesieniu do średniego zatrudnienia z ostatnich 12 miesięcy w przeliczeniu na osoby zatrudnione w pełnym wymiarze czasu pracy (w przypadku prowadzących działalność w okresie krótszym niż 12 miesięcy, nastąpi wzrost zatrudnienia w odniesieniu do średniego zatrudnienia z okresu działalności podatnika).
 - Zwiększony stan zatrudnienia utrzymany będzie przez okres co najmniej 3 lat.
 - Nowi pracownicy zostaną zatrudnieni w pełnym wymiarze czasu pracy na umowie o pracę.

Zwolnienie nie przysługuje przedsiębiorcom prowadzącym stacje paliw, działalność instytucji finansowych, działalność handlową detaliczną oraz działalność handlową hurtową. Uchwała umożliwia zwolnienie z podatku od nieruchomości już w przypadku zatrudnienia choćby jednego pracownika. Zwolnienie dla małych i średnich przedsiębiorców przysługuje na okres maksymalnie 10 lat, a dla dużych przedsiębiorców na okres maksymalnie 6 lat, przy czym kwota zwolnienia nie może przekroczyć dopuszczalnego pułapu pomocy *de minimis*, o którym mowa w Rozporządzeniu Komisji (WE).

2. Uchwała (...) w sprawie zwolnienia z opodatkowania nieruchomości położonych w Częstochowie stanowiącego regionalną pomoc inwestycyjną (Uchwała nr 118.XIII.2015 Rady Miasta Częstochowy z dnia 2 lipca 2015 r.). Na jej mocy ze zwolnienia z podatku od nieruchomości skorzystać może podatnik, który zrealizował inwestycję, w wyniku której wybudowano budynek o powierzchni co najmniej 3 tys. m², przeznaczony przynajmniej w 70% na działalność gospodarczą w jednej z branż:
 - działalność związana z oprogramowaniem i doradztwem w zakresie informatyki oraz działalność powiązana;
 - przetwarzanie danych, zarządzanie stronami internetowymi;

- działalność związana z obsługą rynku nieruchomości;
- działalność prawna, rachunkowo-księgowo i doradztwo podatkowe;
- działalność firm centralnych (Head Offices); doradztwo związane z zarządzaniem;
- działalność w zakresie architektury i inżynierii oraz analizy technicznej;
- badania naukowe i prace rozwojowe;
- pozostała działalność profesjonalna, naukowa i techniczna;
- działalność związana z zatrudnianiem.

Zwolnienie ma zastosowanie, jeśli budynek spełnia obowiązkowe kryteria jakości przestrzeni biurowej i trzy z dodatkowych kryteriów standardów biurowych, w tym standard ochrony środowiska, przewidzianych dla klasy obiektu B+.

Zwolnienie przysługuje na okres maksymalnie 5 lat.

3. Uchwała (...) w sprawie w zwolnienia z opodatkowania nieruchomości położonych w Częstochowie znajdujących się w specjalnych strefach ekonomicznych stanowiącego regionalną pomoc inwestycyjną. Zwolnienia zawarte w tej uchwale dotyczą podatników, którzy zainwestują w jednej z dwóch istniejących w Częstochowie specjalnych stref ekonomicznych. Uchwała zakłada zwolnienie z podatku od nieruchomości: nowo wybudowanych, rozbudowanych, nadbudowanych przedmiotów opodatkowania związanych z założeniem nowego zakładu, zwiększeniem zdolności produkcyjnej istniejącego zakładu, dywersyfikacją produkcji zakładu poprzez wprowadzenie produktów uprzednio nieprodukowanych w zakładzie lub zasadniczą zmianą dotyczącą procesu produkcyjnego istniejącego zakładu.

Zwolnienie dotyczyć może nabytych aktywów należących do zakładu, który został zamknięty lub zostałby zamknięty, gdyby zakup nie nastąpił.

Zwolnienie przysługuje na okres 1 roku w przypadku utworzenia do 5 (włącznie) nowych miejsc pracy, 3 lat w przypadku utworzenia od 6 do 15 (włącznie) nowych miejsc pracy, 5 lat w przypadku utworzenia powyżej 15 nowych miejsc pracy.

Oprócz wymienionych powyżej zwolnień w podatku od nieruchomości Częstochowa stosuje jeszcze jeden rodzaj ulgi, której – w ocenie autora – nie można zaliczyć bezpośrednio do instrumentów dochodowych. Ze względu na innowacyjny charakter zwolnienia należy dokonać jego przedstawienia.

W lipcu 2013 r. Rada Miasta Częstochowy podjęła uchwałę w przedmiocie ustanowienia programu wspierania przedsiębiorczości w gminie Częstochowa w zakresie stawek czynszu lokali użytkowych będących własnością gminy. Uchwała zakładała:

- okresową obniżkę stawki czynszu o 30% w przypadku wykazania przez najemcę trudnej sytuacji finansowej;
- wynajem lokalu użytkowego ze stawką czynszu 3 zł dla rozpoczynających działalność gospodarczą;
- okresowe obniżenie stawki czynszu od 30% do 50% w przypadku prowadzenia w obrębie lokalu użytkowego bądź budynku prac remontowych jezdni, chodnika lub infrastruktury technicznej, skutkującej utrudnieniami w prowadzeniu działalności gospodarczej;

- okresowe obniżenie stawki czynszu lokalu użytkowego od 30% do 50% w przypadku wykonywania remontu kapitalnego budynku, docieplenia lub remontu elewacji przez okres jego trwania, o ile jego wykonywanie powoduje ograniczenie dostępności do lokalu.

W maju 2015 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny stwierdził niezgodność niektórych zapisów uchwały z prawem i uchylił ją (Wyrok WSA w Gliwicach z 2015-05-11). W związku z tym prezydent miasta wprowadził Zarządzenie (Zarządzenie nr 416.2015 Prezydenta Miasta Częstochowy z dnia 30 lipca 2015 r.), na mocy którego:

- Dopuszcza się możliwość okresowego obniżenia o 50% stawki czynszu lokalu użytkowego w przypadku wykonywania remontu kapitalnego, docieplenia lub remontu elewacji budynku przez okres jego trwania, o ile jego wykonanie powoduje ograniczenie dostępności do lokalu.
- Dopuszcza się możliwość okresowego obniżenia o 50% stawki czynszu lokalu użytkowego w przypadku prowadzenia w obrębie lokalu użytkowego bądź budynku prac remontowych jezdni, chodnika lub infrastruktury technicznej, przez okres trwania utrudnień, o ile ich wykonanie powoduje ograniczenie dostępności do lokalu.

Ważną rolę we wspieraniu przedsiębiorczości odgrywa w Częstochowie Agencja Rozwoju Regionalnego (ARR). Jest to instytucja otoczenia biznesu, która prowadzi liczne projekty skierowane do przedsiębiorców. Są to m.in.:

1. Regionalny Ośrodek Europejskiego Funduszu Społecznego (ROEFS) w Częstochowie,
2. Punkt Konsultacyjny Krajowego Systemu Usług,
3. Fundusz Pożyczkowy dla przedsiębiorców prowadzących działalność gospodarczą na terenie województwa śląskiego,
4. Jurajski Ośrodek Wsparcia Ekonomii Społecznej,
5. Częstochowski Park Przemysłowo-Technologiczny.

Jak podaje ARR, w swojej działalności zainicjowała i objęła nadzorem proces utworzenia 169 nowych przedsiębiorstw w regionie, dotowanych ze środków Unii Europejskiej, przeprowadziła 146 audytów technologicznych oraz 5 transferów technologii, wsparła niemal 700 instytucji oraz ponad 6,2 tys. osób z regionu, udzieliła niemal 5,5 tys. godzin doradztwa, a przy jej wsparciu przygotowano i złożono 411 wniosków o dofinansowanie projektów, a 360 beneficjentów otrzymało stałą opiekę i pomoc w realizacji projektów. W ramach funduszy pożyczkowych Agencja udzieliła 23 pożyczek służących rozwojowi lokalnej przedsiębiorczości – na łączną kwotę ponad 2,5 mln zł. Z bezpłatnych usług informacyjnych w Punkcie Konsultacyjnym skorzystało ponad 5,5 tys. klientów, w tym 2 570 przedsiębiorców, natomiast z usług doradczych w zakresie uruchamiania i rozwoju działalności gospodarczej skorzystało już niemal 200 przedsiębiorców lub osób zamierzających rozpocząć działalność. W latach 2012-2014 w ramach realizowanych przez ARR projektów współfinansowanych ze środków unijnych wsparciem objęła 7 częstochowskich szkół zawodowych i 7 gimnazjów w regionie, które otrzymały m.in. sprzęt komputerowy i multimedialny, a z dodatkowych zajęć wy-

równawczych i dydaktycznych skorzystało niemal 1 400 uczniów częstochowskich szkół zawodowych i 1 100 uczniów gimnazjów w regionie.

Agencja w swojej ofercie posiada powierzchnie biurowe, magazynowe, hale produkcyjne oraz sale konferencyjne i szkoleniowe. W budynku usytuowanym przy ul. Wały Dwernickiego: biurowiec z centrum konferencyjno-szkoleniowym, ponad 3 626 m² nowoczesnej powierzchni biurowej na trzech kondygnacjach, powierzchnie użytkowe od 18 m² do 56 m². W budynku przy ul. Odlewników: hale produkcyjne wraz z pomieszczeniami biurowymi i socjalnymi o powierzchni od 500 do ponad 2 tys. m².

Podsumowanie

Małe i średnie przedsiębiorstwa są bez wątpienia motorem napędowym gospodarki, zarówno w wymiarze narodowym, jak i regionalnym. MŚP generują większą część produktu krajowego brutto. W MŚP pracuje zdecydowana większość ogółu zatrudnionych w sektorze prywatnym. Liczba małych i średnich przedsiębiorstw jest ściśle związana z wielkością bazy podatkowej w danym regionie czy jednostce samorządu terytorialnego. W związku z redystrybucją podatków do JST, są one zainteresowane aktywnym zwiększaniem operujących na jej terenie firm. Mogą wykorzystywać do tego szerokie, zaprezentowane w artykule instrumentarium.

W przedstawionym przypadku miasta Częstochowy gmina wykorzystuje część omówionych instrumentów. Należy zwrócić uwagę przede wszystkim na stosowanie niższych niż maksymalne stawek podatków i opłat lokalnych oraz rozbudowane programy zwolnienia z podatku od nieruchomości. W Częstochowie działa także Agencja Rozwoju Regionalnego, która jako instytucja otoczenia biznesu wykorzystuje szereg przedstawionych narzędzi.

Zaprezentowane w artykule narzędzia nie są jedynymi stosowanymi przez gminę, jednak ze względu na ograniczoną objętość artykułu skupiono się jedynie na niektórych. Nie omówionym w niniejszym artykule, a ważnym w kontekście wsparcia MŚP przez JST, jest zaangażowanie samorządu w powstawanie i rozwój lokalnych klastrów. Temat ten będzie rozwijany przez autora w kolejnych publikacjach.

Literatura

1. Chłąd M., Chłąd M. (2013), *Przedsięwzięcia innowacyjne w małych i średnich przedsiębiorstwach*, [w:] Seroka-Stolka O. (red.), *Współczesne problemy zarządzania małym i średnim przedsiębiorstwem*, Sekcja Wydawnictw Wydziału Zarządzania Politechniki Częstochowskiej, Częstochowa.
2. Dylkiewicz R. (2008), *Miejsce i rola sektora MSP w nurcie współczesnej nauki i przedsiębiorczości*, [w:] Michalski E., Pioch S. (red.), *Instytucjonalne i rynkowe uwarunkowania rozwoju małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce*, Polskie Towarzystwo Ekonomiczne, Koszalin.
3. Grycuk A., Russel P. (2014), *Zaangażowanie jednostek samorządu terytorialnego w Polsce w tworzenie instytucji wspierających przedsiębiorczość*, [w:] Gołębiowski G. (red.), *Rozwój*

- przedsiębiorczości oraz sektora małych i średnich przedsiębiorstw, Studia Biura Analiz Sejmowych Kancelarii Sejmu, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa.
4. Haładaj T. (2015), *Częstochowa 2015. Co zdrożeje, a co stanieje. Sprawdziliśmy podatki i opłaty*, http://czestochowa.wyborcza.pl/czestochowa/1,35271,17267799,Czestochowa_2015__Co_zdrozeje__a_co_stanieje__Sprawdzilismy.html#ixzz4K8lAERAD (dostęp: 23.11.2015).
 5. <http://www.arr.czestochowa.pl/o-arr> (dostęp: 16.12.2015).
 6. <http://www.mg.gov.pl/Wspieranie+przedsiębiorczosci/Polityki+przedsiębiorczosci+i+innowacyjnosci/Definicja+MSP> (dostęp: 20.11.2015).
 7. Huczek M. (2008), *Wspieranie rozwoju małych i średnich przedsiębiorstw przez Unię Europejską na przykładzie małopolski*, „Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Humanitas”, nr 2.
 8. Korombel A. (2011), *Zarządzanie małym przedsiębiorstwem w kontekście globalizacji gospodarki*, [w:] Chrzan E. (red.), *Zarządzanie małym przedsiębiorstwem w warunkach globalizacji gospodarki. Kooperacja*, Sekcja Wydawnictw Wydziału Zarządzania Politechniki Częstochowskiej, Częstochowa.
 9. Łapiński J., Nieć M., Orłowska J., Rzeźnik G., Tarnawa A., Wasilewska M., Zakrzewski R. (2014), *Raport o stanie sektora małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce w latach 2012-2013*, PARP, Warszawa, <http://www.parp.gov.pl/files/74/81/713/21789.pdf> (dostęp: 23.11.2015).
 10. Matejun M. (2012), *Regionalne instrumenty wspierania małych i średnich przedsiębiorstw*, [w:] Adamik A. (red.), *Współpraca małych i średnich przedsiębiorstw w regionie. Budowanie konkurencji firm i regionu*, Difin, Warszawa.
 11. Matejun M., Motyka A. (2015), *Dynamika barier rozwoju w cyklu życia firm sektora MSP – wyniki badań monograficznych*, „Marketing i Rynek”, nr 5.
 12. Michalski E. (2007), *Przesłanki zmian i innowacje w przedsiębiorstwie*, [w:] Sobolak L. (red.), *Innowacyjne aspekty strategii przedsiębiorstwa globalnego w zintegrowanej Europie*, Wydawnictwo Wydziału Zarządzania Politechniki Częstochowskiej, Częstochowa.
 13. *Nowa definicja MSP. Poradnik dla użytkowników i wzór oświadczenia*, Przedsiębiorstwo i Przemysł, Wspólnoty Europejskie, <http://www.parp.gov.pl/files/74/87/1155.pdf> (dostęp: 20.11.2015).
 14. Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 7 sierpnia 2014 r. w sprawie górnych granic stawek kwotowych podatków i opłat lokalnych w 2015 r. (M.P. 2014 nr 0 poz. 718).
 15. Rozporządzenie Komisji (WE) NR 800/2008 z dnia 6 sierpnia 2008 r. uznające niektóre rodzaje pomocy za zgodne ze wspólnym rynkiem w zastosowaniu art. 87 i 88 Traktatu (ogólne rozporządzenie w sprawie wyłączeń blokowych) (Tekst mający znaczenie dla EOG), <http://zielonalinia.gov.pl/upload/baza-aktow-prawnych/034.pdf> (dostęp: 20.11.2015).
 16. Sitek M. (2009), *Wpływ wybranych czynników na rozwój małych i średnich przedsiębiorstw*, [w:] Okręglicka M., Ławińska O. (red.), *Determinanty rozwoju małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce*, Wydawnictwo Politechniki Częstochowskiej, Częstochowa.
 17. *Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa w 2014 r.*, Informacja o wykonaniu budżetów jednostek samorządu terytorialnego, http://www.mf.gov.pl/documents/764034/4672905/20150601_Tabelaryczne+sprawozdanie+z+wykonania+budzetu+panstwa+za+okres+od+1+stycznia+do+31+grudnia+2014+r.+Tom+I+i+II.zip (dostęp: 23.11.2015).
 18. Starczewska-Krzysztozek M. (2008), *Barriere rozwoju małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce*, [http://orka.sejm.gov.pl/WydBAS.nsf/0/C5322ED5A2F2D077C12573F400399B54/\\$file/infos_028.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/WydBAS.nsf/0/C5322ED5A2F2D077C12573F400399B54/$file/infos_028.pdf) (dostęp: 14.09.2016).
 19. Stawki podatków i opłat lokalnych w 2015 roku, <http://www.czestochowa.pl/page/4247,stawki-podatkow-i-oplat-lokalnych-w-2015-roku.html> (dostęp: 23.11.2015).
 20. Uchwała nr 118.XIII.2015 Rady Miasta Częstochowy z dnia 2 lipca 2015 r. w sprawie zwolnienia z opodatkowania nieruchomości położonych w Częstochowie stanowiącego regionalną pomoc inwestycyjną, http://dzienniki.slask.eu/WDU_S/2015/4072/akt.pdf (dostęp: 16.12.2015).

21. Uchwała Rady Miasta Częstochowy NR 860/XLIX/2014 z dnia 20 lutego 2014 r. w sprawie zwolnienia od podatku od nieruchomości w ramach programu pomocy *de minimis* na tworzenie nowych miejsc pracy, <http://www.czestochowa.pl/data/other/akt.pdf> (dostęp: 16.12.2015).
22. Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. 1991 nr 9 poz. 31).
23. Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. 2003 nr 203 poz. 1966).
24. Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. 2004 nr 173 poz. 1807).
25. Wyrok WSA w Gliwicach z 2015-05-11. Sprawa ze skargi na uchwałę Rady Miasta Częstochowa w przedmiocie stawek czynszu lokali użytkowych będących własnością Gminy stwierdza nieważność zaskarżonej uchwały Rady Miasta Częstochowa nr 727/XL/2013, http://www.orzeczenia-nsa.pl/wyrok/iv-sa-gl-701-14/czynsze_regulowane_skargi_organow_nadzorczych_na_uchwaly_rady_gminy_w_przedmiocie_art_ust_ustawy/2a73771.html?q=&_symbol=621_6214&_haslo=Samorz%C4%85d+terytorialny&_sad=Woje w%C3%B3dki+S%C4%85d+Administracyjny+w+Gliwicach&_skarzony=Rada+Miasta&_okres=2015_05 (dostęp: 16.12.2015).
26. Zarządzenie nr 416.2015 Prezydenta Miasta Częstochowy z dnia 30 lipca 2015 r. zmieniające zarządzenie w sprawie zasad wynajmowania lokali użytkowych i garaży niestanowiących odrębnych nieruchomości, <http://bip.czestochowa.pl/attachments/download/58452> (dostęp: 16.12.2015).
27. Zdrajkowska H., Zakrzewska-Bielawska A. (2006), *Bariery rozwoju małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce i Wielkiej Brytanii*, [w:] Hejduk I.K., Korczak J. (red.), *Gospodarka oparta na wiedzy*, Wydawnictwo Politechniki Koszalińskiej, Koszalin.

SUPPORTING SMALL AND MEDIUM-SIZED ENTERPRISES AT THE EXAMPLE OF CZĘSTOCHOWA

Abstract: The article presents the information about small and medium-sized enterprises in Poland. The number of active entities in Poland, the participation of SME (small and medium-sized enterprises) in Gross Domestic Product (GDP) creating process and the structure of employment in Poland concerning the size of company have been analyzed. The article also emphasizes the role that SME play in the regional development. It has been pointed that one of the main beneficiaries of SME arising as a result of the tax base are communities. The aim of this article is to present the instruments thanks to which the community can support MSE. The selected instruments used in Częstochowa to support MSE activity have been discussed in the article.

Keywords: MSE, small and medium-sized enterprises, regional development, community development



ZARZĄDZANIE INNOWACJAMI W SEKTORZE USŁUG BANKOWYCH

Paweł Trzepizur

Politechnika Częstochowska
Wydział Zarządzania

Streszczenie: Banki, wdrażając innowacje, poszerzają swoją ofertę o nowe produkty lub usługi, co wpływa na ich konkurencyjność. Dlatego należy efektywnie zarządzać procesem innowacji. Banki wprowadziły innowacje organizacyjne, które przybrały formę bankowości elektronicznej. Celem publikacji jest prezentacja zarządzania procesem wdrażania innowacji w bankach. Przybliżono rodzaje bankowości elektronicznej, jak również sposób zarządzania innowacjami i jego etapy oraz rodzaje innowacji bankowych. Przedstawiono wyniki badań na temat posiadania kont internetowych oraz dane na temat liczby klientów bankowości internetowej w Polsce.

Słowa kluczowe: bankowość elektroniczna, innowacje bankowe, innowacje, zarządzanie innowacjami, zarządzanie bankiem

DOI: 10.17512/znpcz.2016.3.2.17

Wprowadzenie

Konkurencyjność, zyskowość oraz rozwój banku uzależniony jest od innowacji. Banki, aby pozyskiwać nowych klientów, powinny wykorzystywać nowoczesne technologie w swoich ofertach usługowych, jak i produktowych. W sytuacjach kryzysowych należycie sprawdzają się tradycyjne procedury bankowe – zapewniają bezpieczeństwo, często jednak hamują rozwój innowacji. (Sullivan 2009, s. 32). Dynamiczny rozwój bankowości elektronicznej zaczął się w Polsce po 2000 roku, natomiast system bankowości internetowej został usprawniony na przełomie 2009 roku. Bankowość elektroniczna stała się nowym kanałem dystrybucji usług i traktowana jest jako jeden z najważniejszych czynników zdobywania pozycji na rynku. Zarządzanie innowacjami jest procesem, w którym występują etapy, począwszy od generowania idei innowacyjnej, poprzez rozwijanie jej w projekt, aż do wdrożenia

Innowacje bankowe

Za innowację uważa się wdrożenie nowego albo znacznie udoskonalonego produktu, wyrobu, a także usługi lub procesu czy nowej metody marketingowej bądź organizacyjnej w praktyce gospodarczej, organizacji miejsca pracy lub stosunkach z otoczeniem (OECD-Eurostat 2008, s. 48).

- Innowacja według Schumpetera rozumiana jest jako (Kalinowski 2010, s. 13):
- wprowadzenie nowych lub udoskonalenie istniejących wyrobów,
 - wprowadzenie nowych lub ulepszonych metod wytwarzania,
 - stworzenie nowego rynku,
 - zastosowanie nowej formy sprzedaży czy zakupów istniejących wyrobów,
 - stosowanie nowych surowców lub półfabrykatów,
 - wprowadzanie nowej organizacji procesów.

Można wyróżnić cztery główne rodzaje innowacji (OECD-Eurostat 2008, s. 49):

- produktowe,
- procesowe,
- marketingowe,
- organizacyjne.

Innowacje produktowe mają miejsce, gdy na rynek wprowadzany jest nowy produkt w celu zaspokojenia nowych potrzeb lub ulepszany jest produkt już istniejący. Innowacja procesowa polega na nowej albo udoskonalonej metodzie produkcji dostaw, natomiast innowacja organizacyjna to zmiany w funkcjonowaniu organizacji, wprowadzone dla podniesienia sprawności działania (Janasz, Koziół 2007, s. 19). Innowacja marketingowa polega na wdrożeniu nowej metody, która związana jest ze znacznymi zmianami w projektach czy konstrukcjach produktu albo opakowania, dystrybucji, promocji lub strategii cenowej (OECD-Eurostat 2008, s. 52).

Inną definicją innowacji, która odnosi się typowo do sektora bankowego, jest innowacja finansowa, która oznacza coś nowego zmniejszającego koszty i ograniczającego ryzyko albo dostarczającego ulepszony produkt, usługę czy instrument, który lepiej zaspokoi popyt uczestników rynku finansowego (Frame, White 2002, s. 1).

Podkreślając aspekt kreacji oraz dyfuzji innowacji, można wyodrębnić taką definicję, która ujmuje innowację finansową jako akt tworzenia oraz popularyzacji nowych instrumentów finansowych, a także nowych technologii instytucji albo rynku (Tufano 2003, s. 307).

Kolejną definicję innowacji można przedstawić z perspektywy pozytywnych efektów innowacji z funkcji pośrednictwa finansowego i funkcjonowania rynku. Pod tym kątem innowacja finansowa może być postrzegana jako pozytywna zmiana w pośrednictwie albo systemie finansowym, w instytucjach finansowych czy inwestycyjnych rynkach finansowych (Juhkam 2003, s. 3). Innowacje finansowe to np. nowe narzędzia lub mechanizmy finansowe (Romanowska 1997, s. 69). Do innowacji produktowych w bankowości można zaliczyć (Korenik 2006, s. 44):

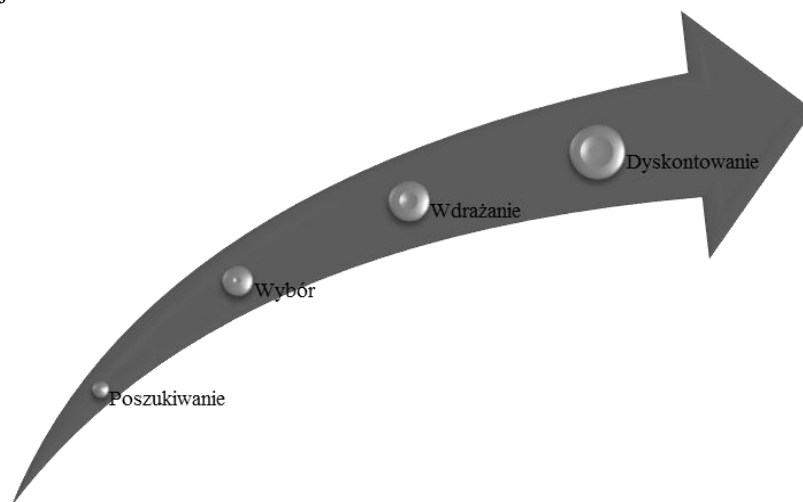
- dotyczące rachunku bankowego: powiązanie go z innymi produktami, w tym usługę doradztwa, personal banking oraz private banking;
- dotyczące sposobu oszczędzania i inwestowania, są to certyfikaty depozytowe oraz indeksowane, lokaty dwuwalutowe, indeksowane i automatyczne, a także asset management;
- dotyczące obszaru kredytowego: kredyt konsolidacyjny oraz leasing konsumencki.

Innowacja to wynik zachowań przedsiębiorczych oraz strategii przedsiębiorczych (Bratnicki, Strużyna 2001, s. 12).

Innowacja jest także elementem niezbędnym do zwiększenia konkurencyjności, co prowadzi do utrzymania dobrej pozycji na rynku (Trzepizur, Wielgórka 2015, s. 40).

Etapy procesu zarządzania innowacjami

Innowacyjność jest procesem, w którym możliwa jest ingerencja w czynniki kształtujące proces innowacyjny, co w efekcie daje możliwość zarządzania nim (Gródek-Szostak 2011, s. 5). Można wyróżnić cztery etapy procesu w zarządzaniu innowacjami.



Rysunek 1. Etapy procesu zarządzania innowacjami

Źródło: Opracowanie własne na podstawie (Tidd, Bessant 2011, s. 137)

Pierwszy etap związany jest z penetracją otoczenia zarówno zewnętrznego, jak i wewnętrznego, w celu znalezienia zagrożeń oraz okazji do zmian, i właściwe przetwarzanie docierających sygnałów, zachowania konkurencji i wykorzystanie nowych technologii na potrzeby klientów (Bojewska 2009, s. 200).

W etapie drugim dokonywany jest właściwy wybór spośród licznych okazji technologicznych oraz rynkowych. Celem tego etapu jest złożenie z otrzymanych danych koncepcji innowacji, która będzie przedmiotem dalszej obróbki na poszczególnych etapach oraz szczeblach innowacyjnego przedsiębiorstwa (Francis 2001, s. 16).

Kolejnym etapem w procesie jest wdrażanie, które polega na wprowadzaniu pomysłów w życie, czyli stworzenie nowego produktu czy usługi lub zmiana procesu technologicznego albo modelu prowadzenia biznesu. Wykonanie analizy technologicznej, jak i również rynkowej pozwala na stwierdzenie, czy innowacja jest możliwa i czy wzbudzi zainteresowanie klientów, po czym następuje wprowadzenie produktu na rynek (Cooper 2005, s. 11).

Dyskontowanie to ostatni etap, będący celem innowacyjności; realizować się może w postaci sukcesu rynkowego, zwiększając udział w rynku lub obniżaniu kosztów. Dyskontowanie korzyści może następować przez patenty albo mniej formalnie – za pomocą wiedzy ukrytej (Hippel von 2005, s. 12).

W skutecznym zarządzaniu innowacjami bardzo istotnym elementem jest wykorzystanie zarówno dorobku nauki, jak i doświadczeń. W zwiększeniu skuteczności podejmowanych przedsięwzięć innowacyjnych stosowane są działania w korzystnych warunkach technicznych, finansowych i organizacyjnych, czy też stwarzające właściwy klimat innowacyjny (Trzepizur, Wielgórka 2014, s. 63). Ważnym elementem jest strategia rozwoju innowacyjnego przedsiębiorstwa. Aby wybrać odpowiednią strategię, należy określić poziom technologiczny firmy. Ustala się, czy dane przedsiębiorstwo jest wystarczająco duże oraz czy będzie w stanie finansować przeprowadzenie badań badawczo-rozwojowych. Dlatego tak ważna jest ocena kondycji finansowej, której dokonuje się za pomocą sprawozdań finansowych – zarówno bilans, który jest podstawowym elementem sprawozdania, jak i rachunek zysków i strat (Trzepizur, Wielgórka 2013, s. 148).

Istotna jest nie tylko zdolność przygotowania i wprowadzenia innowacji na rynek, ale także umiejętność korzystania z innowacji i zdobywanie klientów na skalę masową (Nogalski, Karpacz 2012, s. 334).

Bankowość elektroniczna jako innowacja

W wyniku postępu technologicznego od wielu lat można zauważyć zmianę w tradycyjnej bankowości. Dla społeczeństwa ważną rolę odgrywa zarówno Internet, jak i telefonia komórkowa. Szybki rozwój tych nowych technologii spowodował zmianę wymagań oraz oczekiwań klientów, a ponieważ Internet cieszy się bardzo dużą popularnością, stał się powszechnym środkiem używanym w komunikacji. Banki wykorzystywały Internet jako nową formę świadczonych usług w swojej ofercie produktów i usług bankowych.

Bankowość elektroniczna jest przejawem powszechności takich nowych technologii i oczekiwań klientów, jest innowacją w stosunku do tradycyjnej bankowości i przez cały czas się rozwija.

Świadczenie usługi drogą elektroniczną reguluje Ustawa z dnia 18 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną i jest to wykonanie usługi świadczonej bez jednoczesnej obecności stron (na odległość), poprzez przekaz danych na indywidualne żądanie usługobiorcy, przesyłanej i otrzymywanej za pomocą urządzeń do elektronicznego przetwarzania, włącznie z kompresją cyfrową, i przechowywania danych, która jest w całości nadawana, odbierana lub transmitowana za pomocą sieci telekomunikacyjnej (Ustawa z dnia 18 lipca 2002 r., s. 2). Bankowość elektroniczna jest zestawem środków teleinformatycznych, umożliwia zdalny dostęp do rachunku bankowego za pomocą takich urządzeń jak komputer czy telefon komórkowy, jest zbiorem elektronicznych kanałów dystrybucji usług bankowych (Świecka 2010, s. 8).

W skład bankowości elektronicznej wchodzi (Ślązak, Guzek 2012, s. 19):

- bankowość internetowa,

- bankowość mobilna,
- bankowość telefoniczna,
- bankowość terminalowa,
- bankowość telewizyjna,
- bankowość modemowa.

Bankowość internetowa jest stosowaną przez banki innowacją, która w coraz większym stopniu zastępuje lub jest uzupełnieniem tradycyjnej działalności bankowej. Umożliwia dostęp do rachunku bankowego poprzez przeglądarkę internetową w urządzeniach mobilnych i komputerach. To instrument bankowości elektronicznej, alternatywny w stosunku do tradycyjnych oddziałów bankowych kanał dystrybucji, który wykorzystuje Internet w świadczeniu usług bankowych (Świecka 2010, s. 17). Bankowość internetowa to (Borowiecki, Kwieciński 2004, s. 449):

- e-mail, strony WWW,
- e-konto i inne usługi świadczone przez Internet.

Bankowość mobilna to bezprzewodowy system komunikacji z użyciem WAP 2.0, stron internetowych, SMS-ów czy aplikacji dedykowanych, używany w telefonach komórkowych oraz innych urządzeniach przenośnych, np. tablet, smartfon (Ślązak, Guzek 2012, s. 19).

Bankowość telefoniczna to usługa, która przez telefon stacjonarny lub komórkowy umożliwia dostęp do prowadzonych przez bank rachunków oraz daje możliwość dokonywania operacji bankowych (Świecka 2010, s. 18).

Bankowość terminalowa umożliwia dostęp do konta za pomocą elektronicznych elementów płatniczych w terminalach POS oraz wielofunkcyjnych bankomatach.

Bankowość telewizyjna umożliwia dostęp do rachunku bankowego przez cyfrową i satelitarną platformę telewizji interaktywnej z użyciem modemu, telewizora czy konsoli do gier, wykorzystując łącza kablowe i telefoniczne. Bankowość modemowa to komunikacja za pomocą łącza telefonicznego oraz internetowego przy użyciu modemu i dedykowanego oprogramowania na komputerze (Ślązak, Guzek 2012, s. 19).

Dla klientów banków wirtualnych takie usługi dają korzyści w postaci (Kiełtyka 2002, s. 365):

- szybszego dostępu do informacji,
- ograniczenia czasochłonnych wizyt w oddziale,
- przyspieszenia transakcji płatniczych.

Istotne jest, żeby innowacja wносиła coś nowego na rynek; można tu nawiązać do dwóch podstawowych typów innowacji, zarówno produktowych, jak i usługowych (Truman, Smith 2008, s. 3).

Innowacje stosowane w usługach i produktach bankowych dotyczą budowania długotrwałych relacji klientów z bankiem.

Bankowość elektroniczna korzysta z nowych rozwiązań, jest innowacją technologiczną, z której korzystają banki. Za pomocą urządzeń technicznych możliwe jest dokonanie transakcji, dane przekazywane są kanałami elektronicznymi, przy jednoczesnym zintegrowaniu takiego kanału wymiany usług oraz informacji w strukturze organizacyjnej oraz technologicznej banku (Jurkowski 2001, s. 8). Bankowość internetowa jest takim przykładem innowacji technologicznej, która

zmieniła w zasadniczy sposób funkcjonowanie banków. Jest to nowy sposób dystrybucji usług bankowych do komunikacji z klientami.

Zwiększyła się szybkość realizacji transakcji, a także zredukowane zostały koszty ponoszone przez klientów, dlatego bankowość elektroniczna jest również przykładem innowacji organizacyjnej. Klienci przestali być uzależnieni od odległości do placówek bankowych. Takie rozwiązanie organizacyjne to wygoda i oszczędność czasu, możliwość omijania kolejki, przy jednoczesnej atrakcyjności finansowej w porównaniu z tradycyjną bankowością, możliwość jednoczesnej oraz automatycznej obsługi dużej liczby klientów w rzeczywistym czasie. Ograniczony został do minimum obieg dokumentów papierowych, nie ma ograniczeń terytorialnych, dostęp do rachunku bankowego można uzyskać z każdego miejsca na świecie, niższe są koszty realizacji transakcji w porównaniu z obsługą klientów w oddziałach banku, a co za tym idzie – obniżają się koszty obsługi dla banku.

Bankowość elektroniczna jest również przykładem innowacji procesowej, ponieważ jest to nowy sposób dystrybucji usług, zastosowanie nowej komunikacji z klientem. Ze względu na specyfikę operacji finansowych w sektorze usług bankowych, innowacje w bankach występują często łącznie. Bankowość elektroniczna jest kombinacją innowacji technologicznej oraz organizacyjnej; można tu także mówić o innowacji procesowej i marketingowej czy produktowej (Marcinkowska 2012, s. 78-85).

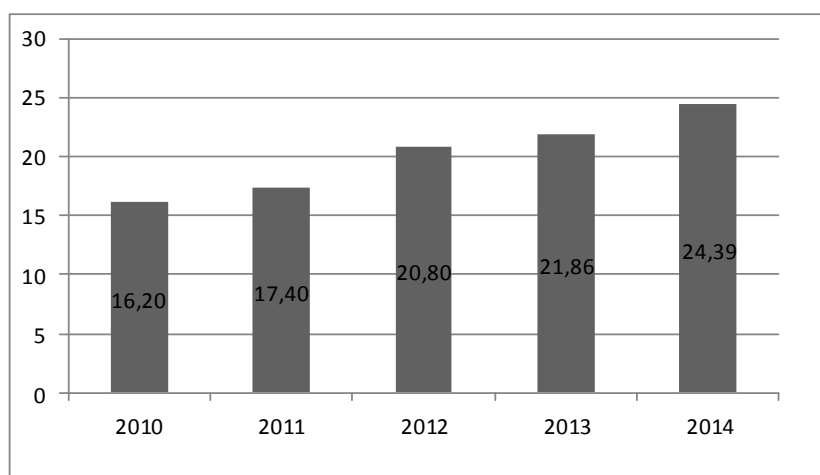
Obecnie na miano innowacji zasługuje bankowość mobilna oraz ciągle udoskonalane różnego rodzaju aplikacje do jej obsługi. Bankowość mobilna umożliwia obsługę rachunków przez telefon – smartfon albo tablet, wykorzystując Internet i aplikację konkretnego banku. Najnowszym innowacyjnym rozwiązaniem płatności dla klientów jest mobilna technologia NFC. Technologia NFC w telefonie to integracja karty płatniczej z kartą SIM komórki, z zainstalowanym modułem NFC. Jest to bezpieczny, szybki i łatwy oraz wygodny sposób na płatności mobilne z technologią NFC, to innowacyjny produkt bankowy w obszarze płatności bezgotówkowych, dzięki temu można zrealizować płatności za pomocą telefonu, identycznie jak za pomocą karty zbliżeniowej.

Bankowość internetowa w Polsce

Bankowość elektroniczna stworzyła nowy rynek finansowy i uznawana jest za innowację finansową, dlatego że traktowana jest jako część rynku elektronicznego, czyli systemu informatyczno-telekomunikacyjnego, który realizuje transakcje w sposób automatyczny kupna-sprzedaży, otwartego dla podmiotów, które mają dostęp do sieci komputerowych oraz teleinformatycznych (Kwaśniecki 2004, s. 5).

Bankowość internetowa wyznacza nowy kierunek rozwoju w sektorze usług bankowych. W ostatnich latach w bardzo wyraźny sposób rozwinęła się bankowość mobilna.

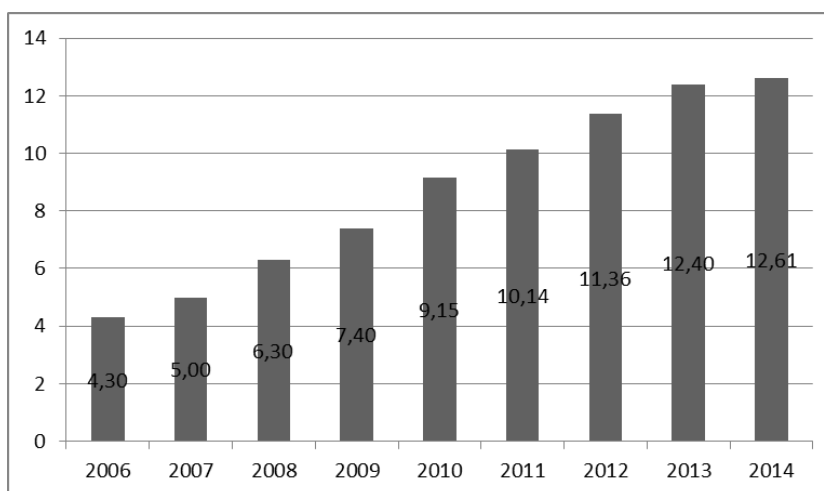
W latach 2010-2014 wzrastała liczba osób korzystających z bankowości internetowej, co widać na poniższym wykresie:



Rysunek 2. Liczba klientów indywidualnych mających podpisaną umowę dotyczącą usług bankowości internetowej (w mln)

Źródło: Opracowanie własne na podstawie (NETB@NK 2010-2014, s. 3)

Na koniec 2014 roku liczba klientów indywidualnych posiadających umowy umożliwiające dostęp do usług bankowości internetowej wyniosła ponad 24 mln. W stosunku do 2010 roku odnotowano wzrost o ponad 8 mln (50,55%). Największy przyrost klientów indywidualnych w tych latach odnotowano w roku 2012 – w stosunku do roku 2011 wzrost wyniósł 3,4 mln (19,54%). Można zauważyć rosnące zainteresowanie klientów bankowością internetową. W danym okresie rosła nie tylko liczba osób z dostępem do bankowości internetowej, ale również aktywnych klientów bankowości internetowej, co widać na kolejnym wykresie:



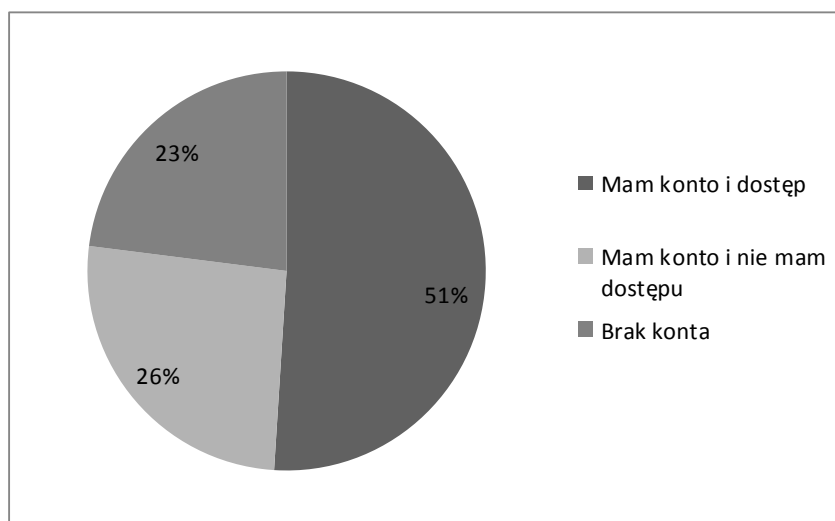
Rysunek 3. Liczba aktywnych klientów indywidualnych (w mln)

Źródło: Opracowanie własne na podstawie (NETB@NK 2006-2014, s. 3)

Na koniec 2014 roku liczba aktywnych klientów indywidualnych bankowości internetowej wyniosła ponad 12 mln. W stosunku do 2006 roku odnotowano wzrost o ponad 8 mln (193,25%). Największy wzrost w tych latach odnotowano w 2010 roku w stosunku do roku 2009 i wyniósł on 23,64%, tj. o 1,75 mln klientów aktywnych więcej. Liczba aktywnych klientów indywidualnych bankowości internetowej w badanych latach bardzo dynamicznie wzrastała. Można stwierdzić, że klienci z biegiem czasu oswajają się z nowym rozwiązaniem, a potem zaczynają coraz częściej korzystać z bankowości internetowej. W 2014 roku klienci aktywni stanowili 51,7% udziału ogólnej liczby klientów z dostępem do bankowości internetowej.

Posiadanie oraz korzystanie z bankowości internetowej w Polsce

Zostało przeprowadzone ogólnopolskie badanie sondażowe na reprezentatywnej próbie 1000 osób, diagnozujące posiadanie i korzystanie z kont bankowości internetowej. Badanie dotyczyło dostępu do bankowości internetowej wśród pełnoletnich osób na terenie Polski, w okresie: październik i listopad 2011 roku oraz styczeń roku 2012. Poniżej przedstawiono wyniki badania na temat posiadania konta i jego dostępności:



Rysunek 4. Posiadanie i dostęp do konta bankowości internetowej

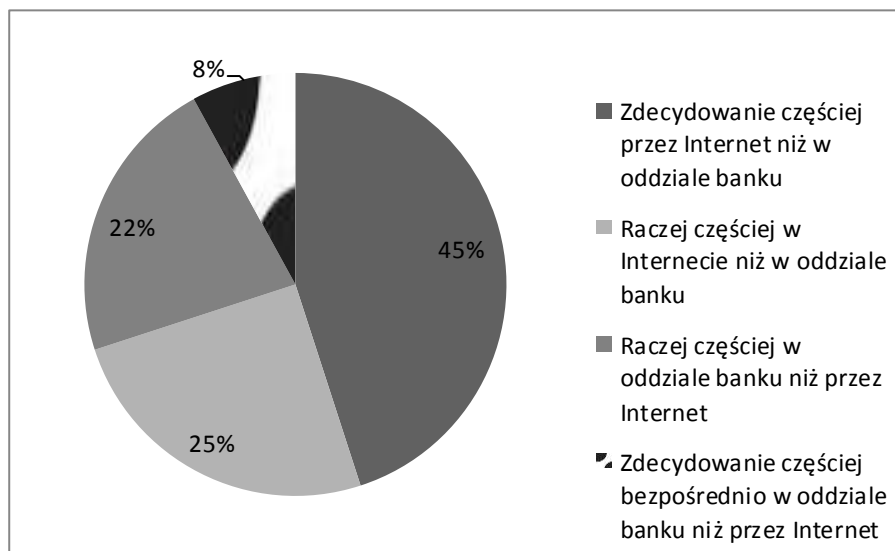
Źródło: (Kościński 2013, s. 94)

Konto bankowości internetowej posiada 77% ankietowanych, a 23% nie ma konta bankowości internetowej wcale. Ponad połowa ankietowanych posiada konto internetowe i ma do niego dostęp, natomiast 26% badanych osób posiada konto, ale nie posiada dostępu do bankowości internetowej (Kościński 2013, s. 94). Wynika z tego, że na 1000 badanych osób, aż 770 ma konto w ramach bankowości internetowej. Na podstawie powyższych badań stwierdzić można, że znaczna

większość społeczeństwa posiada już w bankach konta osobiste w ramach bankowości internetowej i jest to bardzo dobry wynik.

W ankiecie zadano pytanie o wszystkie czynności, jakie są wykonywane na koncie, np. przelewy czy sprawdzanie stanu konta, oraz z jakiej formy ich realizacji – w oddziale banku czy przez Internet – korzysta Pani/Pan najczęściej?

Badanie przeprowadzono na próbie 365 osób, na koniec listopada i początek grudnia 2009 roku.



Rysunek 5. Sposób korzystania z czynności operacyjnych na koncie

Źródło: (Maison 2010, s. 36)

Prawie połowa osób, bo aż 45%, częściej wybiera korzystanie z Internetu niż wizytę w oddziale banku, a 25% Polaków, jeśli ma wybór, to raczej korzysta częściej z Internetu niż korzysta z usługi w oddziale. Można stwierdzić, że prawie wszystkie osoby posiadające konto w ramach bankowości internetowej zdecydowanie częściej korzystają z operacji bankowych za pomocą Internetu niż w oddziale.

Aż 70% klientów wybiera częściej usługi internetowe jako drogę do załatwiania spraw związanych z obsługą konta osobistego niż oddział banku, a tylko 30% osób wskazuje na częstsze korzystanie z usług w oddziale niż przez Internet.

Podsumowanie

Zarządzanie innowacjami jest ważnym elementem w sektorze usług bankowych, a sprawne funkcjonowanie tych procesów powinno zapewnić w długookresowej strategii rozwoju banku przewagę konkurencyjną i pozyskiwanie nowych klientów. W polskim sektorze bankowym bankowość elektroniczna stała się usługą powszechnie dostępną i została poszerzona o nowe usługi, takie jak bankowość internetowa czy mobilna. Sektor ten w latach 2006-2014 charaktery-

zował się intensywnym wzrostem skali wykorzystującej Internet w procesie świadczenia usług bankowych. Świadczy o tym m.in. wzrost liczby klientów posiadających dostęp do bankowości internetowej. Dostęp do bankowości internetowej posiada 51% dorosłych Polaków i większość osób dysponujących kontem internetowym wybiera częściej korzystanie z niego niż z oddziału w banku. Bankowość internetowa stanowi obecnie ekwiwalentną formę świadczenia usług w porównaniu z tradycyjnymi usługami prowadzonymi przez banki. Na szczególną uwagę zasługuje innowacja w postaci bankowości mobilnej oraz ciągłe udoskonalanie aplikacji do jej obsługi. Innowacja ta stała się istotnym trendem na polskim rynku usług bankowych.

Literatura

1. Bojewska B. (2009), *Zarządzanie innowacjami jako źródło przedsiębiorczości małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
2. Borowiecki R., Kwieciński M. (2004), *Informacja i wiedza w zintegrowanym systemie zarządzania*, Kantor Wydawniczy Zakamycze, Kraków.
3. Bratnicki M., Struzyna J. (2001), *Przedsiębiorczość i kapitał intelektualny*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach, Katowice.
4. Cooper R. (2005), *Product Leadership*, Perseus Press, New York.
5. Frame W.S., White L.J. (2002), *Empirical Studies of Financial Innovation: Lots of Talk, Little Action?*, "Federal Reserve of Atlanta. Working Paper 2002-12", July.
6. Francis D. (2001), *Developing Innovative Capability*, University of Brighton, Brighton.
7. Gródek-Szostak Z. (2011), *Zarządzanie innowacjami – wyzwanie współczesnych przedsiębiorstw*, Regionalny Punkt Konsultacyjny KSU w Małopolsce.
8. Hippel von E. (2005), *The Democratization of Innovation*, MIT Press, Cambridge.
9. Janasz W., Koziol K. (2007), *Determinanty działalności innowacyjnej przedsiębiorstw*, PWE, Warszawa.
10. Juhkam A. (2003), *Financial Innovation in Estonia*, "PRAXIS Working Paper", No. 6.
11. Jurkowski A. (2001), *Bankowość elektroniczna*, „Materiały i Studia”, z. 125.
12. Kalinowski T.B. (2010), *Innowacyjność przedsiębiorstw a systemy zarządzania jakością*, Wolters Kluwer, Warszawa.
13. Kiełtyka L. (2002), *Komunikacja w zarządzaniu. Techniki, narzędzia i formy przekazu informacji*, Agencja Wydawnicza Placet, Warszawa.
14. Korenik D. (2006), *Innowacyjne usługi bankowe*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
15. Koziński T. (2013), *Zwyczajne płatnicze Polaków*, NBP, Warszawa.
16. Kwaśniecki W. (2004), *Ekonomiczne problemy bankowości elektronicznej*, „e-BIULETYN”, nr 3.
17. Maison D. (2010), *Postawy Polaków wobec obrotu bezgotówkowego*, NBP, Warszawa.
18. Marcinkowska M. (2012), *Innowacje finansowe w bankach*, „Acta Universitatis Lodzianis. Folia Oeconomica”, nr 266.
19. NETB@NK (2006-2014), *Raport. Bankowość internetowa i płatności bezgotówkowe*, Związek Banków Polskich, Warszawa.
20. Nogalski B., Karpacz J. (2012), *Orientacja na klienta a innowacyjność przedsiębiorstwa produkcyjnego*, [w:] Kaleta A., Moszkowicz K. (red.), *Zarządzanie strategiczne w praktyce i teorii*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
21. OECD-Eurostat (2008), *Podręcznik Oslo. Zasady gromadzenia i interpretacji danych dotyczących innowacji*, Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego, Departament Strategii i Rozwoju Nauki, Warszawa.

22. Romanowska M. (1997), *Alianse strategiczne przedsiębiorstw*, PWE, Warszawa.
23. Sullivan M.B. (2009), *Post Crisis. Innovation Will Rule.* „ABA Banking Journal”, “Banking Journal”, April.
24. Ślęzak E., Guzek E. (2012), *Innowacyjna bankowość internetowa. Bank Web 2.0*, Wolters Kluwer, Warszawa.
25. Świecka B. (2010), *Bankowość elektroniczna*, CeDeWu, Warszawa.
26. Tidd J., Bessant J. (2011), *Zarządzanie innowacjami. Integracja zmian technologicznych, rynkowych i organizacyjnych*, Wolters Kluwer, Warszawa.
27. Truman R., Smith I. (2008), *Banking on Innovation, Growth Strategies for an Industry in Subprime Times*, PRTM Insight, First Quarter.
28. Trzepizur P., Wielgórka D. (2013), *Ocena kondycji finansowej w zarządzaniu bankiem*, [w:] Wielgórka D. (red.), *Wybrane procesy zarządzania w przedsiębiorstwach i instytucjach publicznych*, Sekcja Wydawnictw Wydział Zarządzania Politechniki Częstochowskiej, Częstochowa.
29. Trzepizur P., Wielgórka D. (2014), *Zarządzanie innowacjami w przedsiębiorstwach*, [w:] Wielgórka D. (red.), *Współczesne problemy zarządzania w podmiotach gospodarczych i publicznych*, Sekcja Wydawnictw Wydziału Zarządzania Politechniki Częstochowskiej, Częstochowa.
30. Trzepizur P., Wielgórka D. (2015), *Innovation as a Source of Competitive Advantage in Management Companies*, [w:] Wielgórka D., Stępień M. (eds.), *Chosen Problems of Management in Present-Day Institutions*, Since and Education, Sheffield.
31. Tufano P. (2003), *Financial Innovation*, [w:] Constantinides G., Harris M., Stulz R. (eds.), *The Handbook of the Economics of Finance*, Elsevier, North Holland.
32. Ustawa z dnia 18 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną (Dz.U. 2002 nr 144 poz. 1204).

MANAGEMENT OF INNOVATIONS IN THE BANKING SERVICES

Abstract: Banks implementing innovations broaden its range of new products or services, which affects their competitiveness. Therefore, you must effectively manage the innovation process . Banks have introduced organizational innovations , which took the form of electronic banking . The aim of the publication is to present the management of the process of implementing innovations in banks. Presented types of electronic banking and the management of innovation and its stages and distributes banking innovation . The results of studies on the topic have online accounts and data on the number of online banking customers in Poland.

Keywords: banking, banking innovation, innovation, innovation management, bank management



STUDIA DOKTORANCKIE W ASPEKTCIE EFEKTYWNOŚCI KSZTAŁCENIA W ŚWIETLE OBOWIĄZUJĄCYCH PRZEPISÓW W POLSCE

Agnieszka Majewska

Politechnika Częstochowska
Wydział Zarządzania

Streszczenie: Rozważania przedstawione w artykule dotyczą informacji na temat wybranych problemów związanych z prowadzeniem studiów III stopnia. Podjęto próbę oceny jakości procesu nauczania oraz próbę odpowiedzi na pytanie, jak efektywnie i twórczo wykorzystać wiedzę zdobytą podczas prawie czteroletnich studiów doktoranckich, na których kształci się przyszła kadra naukowa.

Słowa kluczowe: studia doktoranckie, doktorant, kształcenie na studiach doktoranckich, efektywność kształcenia, jakość procesu nauczania

DOI: 10.17512/znpcz.2016.3.2.15

Wprowadzenie

Studia doktoranckie pojawiły się jako jedna z form kształcenia po II wojnie światowej. Są one studiami III stopnia, na które są przyjmowani kandydaci posiadający kwalifikacje II stopnia określone w art. 2 ust. 1 pkt 10 ustawy *Prawo o szkolnictwie wyższym* (absolwenci szkół wyższych posiadający tytuł zawodowy magistra, magistra inżyniera lub inny równorzędny) lub beneficjenci programu „Diamentowy Grant” (Ustawa z dnia 27 lipca 2005 r., art. 187a ust. 1). Studia doktoranckie kończą się uzyskaniem kwalifikacji III stopnia (Ustawa z dnia 27 lipca 2005 r., art. 2 ust. 1 pkt 10).

Studia doktoranckie na Wydziale Zarządzania Politechniki Częstochowskiej zostały utworzone w 2012 roku w celu przygotowania doktoranta do samodzielnej pracy naukowej, do wszczęcia przewodu doktorskiego oraz do obrony pracy doktorskiej. Na studiach doktoranckich ogromny nacisk stawia się na samodzielną pracę doktoranta polegającą w szczególności na przygotowaniu przez niego publikacji naukowych, prowadzeniu badań naukowych i składaniu sprawozdań z ich przebiegu.

Kształcenie na studiach doktoranckich

Realizacja programu studiów doktoranckich na Wydziale Zarządzania przygotowuje do pracy o charakterze badawczym i badawczo-rozwojowym, a w szczegól-

ności prowadzi do osiągnięcia efektów kształcenia w zakresie (Obwieszczenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 19 stycznia 2015 r.):

- wiedzy na zaawansowanym poziomie, o charakterze podstawowym dla dziedziny związanej z obszarem prowadzonych badań naukowych, obejmującej najnowsze osiągnięcia nauki o charakterze szczegółowym, odpowiadające obszarowi prowadzonych badań naukowych, obejmujących najnowsze osiągnięcia w nauce;
- umiejętności związanych z metodyką i metodologią prowadzonych badań naukowych, oryginalne rozwiązanie problemu naukowego, umiejętność prowadzenia pracy naukowej;
- kompetencji społecznych odnoszących się do działalności naukowo-badawczej i społecznej roli uczonego.

Minimalny wymiar zajęć ustalono na 340 godzin. Punkty ECTS kształtują się następująco – łączny wymiar zajęć objętych programem całego toku studiów odpowiada 45 punktom ECTS, w tym od 15 punktom ECTS w ramach zajęć fakultatywnych rozwijających umiejętności dydaktyczne i zawodowe w wymiarze 15 godzin.

Fakultatywne zajęcia rozwijające umiejętności dydaktyczne i zawodowe obejmują zajęcia, na których doktoranci zdobywają kwalifikacje w zakresie nowoczesnych metod i technik prowadzenia zajęć dydaktycznych, w wymiarze odpowiadającym 5 punktom ECTS. Zajęcia fakultatywne przygotowują do wykonywania zawodu nauczyciela akademickiego, w szczególności w zakresie metodyki zajęć dydaktycznych i nowych technologii wykorzystywanych w kształceniu studentów.

Program studiów doktoranckich umożliwia wszczęcie przewodu doktorskiego.

Zajęcia objęte programem studiów doktoranckich realizowane w formie zajęć dydaktycznych mogą prowadzić nauczyciele akademicy i pracownicy naukowi posiadający aktualny dorobek naukowy opublikowany w okresie 5 lat.

Tabela 1. Zbiór efektów kształcenia dla kierunku studiów zarządzanie – studia doktoranckie, profil ogólnoakademicki¹

Symbol	Opis efektów kształcenia dla kierunku studiów zarządzanie Po ukończeniu studiów III stopnia na kierunku zarządzanie absolwent:	Odniesienie do efektów kształcenia w obszarze kształcenia w zakresie nauk społecznych
WIEDZA		
K_W01	Ma zaawansowaną wiedzę z obszaru nauk społecznych, w szczególności zarządzania, z uwzględnieniem najnowszych osiągnięć naukowych.	S3A_W01
K_W02	Ma zaawansowaną wiedzę o relacjach między strukturami i instytucjami społecznymi w skali krajowej, międzynarodowej i międzykulturowej, uwzględniając najnowsze osiągnięcia naukowe.	S3A_W07 S3A_W08
K_W03	Ma zaawansowaną wiedzę opartą na najnowszych osiągnięciach naukowych na temat więzi społecznych odpowiadających studiowanemu kierunkowi zarządzanie oraz zna rządzące nimi prawidłowości, uwzględniając najnowsze osiągnięcia naukowe	S3A_W03

¹ Por. między innymi: (Ulewicz, Wiśniewska-Sałek (oprac.) 2015; Telep, Telep, Wojciechowski 2012, s. 29-36).

K_W04	Ma zaawansowaną wiedzę o zachowaniu człowieka, w szczególności jako podmiocie konstytuującym struktury społeczne i zasady ich funkcjonowania, a także działającym w tych strukturach, uwzględniając najnowsze osiągnięcia naukowe.	S3A_W04
K_W05	Ma zaawansowaną wiedzę opartą na najnowszych osiągnięciach naukowych dotyczącą problemów zarządzania w skali globalnej wraz z jego ekonomicznymi i społecznymi skutkami.	S3A_W01
K_W06	Ma zaawansowaną wiedzę opartą na najnowszych osiągnięciach naukowych dotyczących dotychczasowych zmian i prognoz rozwoju zarządzania w gospodarce.	S3A_W01
K_W07	Posiada zaawansowane wiadomości z zakresu zarządzania wiedzą, wzbogacone o najnowsze osiągnięcia naukowe.	S3A_W01
K_W08	Posiada zaawansowaną wiedzę dotyczącą metodologii przygotowania i prowadzenia badań naukowych, uwzględniających najnowsze osiągnięcia naukowe.	S3A_W05 S3A_W06
K_W09	Posiada zaawansowaną wiedzę o metodach ilościowych, jakościowych, eksperckich i narzędziach matematycznych stosowanych w badaniach naukowych, uwzględniając najnowsze osiągnięcia naukowe.	S3A_W05
K_W10	Posiada zaawansowaną wiedzę dotyczącą nowoczesnych metod prowadzenia zajęć dydaktycznych, uwzględniając najnowsze badania naukowe.	S3A_W06
K_W11	Posiada zaawansowaną wiedzę w obszarze ekonomii w mikro- i makroskali, uwzględniając najnowsze badania naukowe.	S3A_W01
K_W12	Posiada zaawansowaną wiedzę z zakresu marketingu, w tym międzynarodowego i globalnego, uwzględniając najnowsze badania naukowe.	S3A_W01
K_W13	Posiada zaawansowaną wiedzę z zakresu słownictwa w wybranym języku kongresowym pozwalającym na swobodne i trafne wyrażanie myśli w postaci artykułów naukowych w obszarze zarządzania.	S3A_W04
	UMIEJĘTNOŚCI	
K_U01	Potrąfi dostrzegać i prawidłowo interpretować zjawiska społeczne właściwe dla studiowanego kierunku studiów: zarządzanie, a także odkrywać i zrozumiale opisywać nowe zależności między zjawiskami społecznymi lub ich wybranymi aspektami.	S3A_U01
K_U02	Potrąfi wykorzystać zaawansowaną wiedzę teoretyczną, pozyskiwać dane do analizowania konkretnych procesów i zjawisk społecznych (kulturowych, politycznych, prawnych, gospodarczych) właściwych dla studiowanego kierunku studiów: zarządzanie oraz krytycznie oceniać dotychczasowe i własne wyniki badań.	S3A_U02
K_U03	Właściwie rozumie przyczyny oraz przebieg konkretnych procesów i zjawisk społecznych właściwych dla studiowanego kierunku studiów: zarządzanie, formułuje oryginalne hipotezy badawcze i prawidłowo stosuje adekwatne procedury badawcze.	S3A_U03
K_U04	Posiada umiejętność analizowania ludzkich zachowań, analizowania ich motywów oraz społecznych konsekwencji na wyższym poziomie wiedzy w zakresie studiowanego kierunku: zarządzanie.	S3A_U08
K_U05	Posiada umiejętność wykorzystania zdobytej zaawansowanej wiedzy w obszarze zarządzania w skali globalnej do planowania, realizacji i kontroli przedsięwzięć gospodarczych na skalę międzynarodową.	S3A_U06
K_U06	Posiada umiejętności prognozowania zjawisk i procesów społecznych z wykorzystaniem właściwej procedury badawczej lub proponowanych nowych metod oraz narzędzi pomiaru i modelowania dotyczących rozwoju procesu zarządzania.	S3A_U04
K_U07	Posiada umiejętności samodzielnego proponowania rozwiązań w zakresie zarządzania i dyseminacji wiedzy we współczesnych strukturach społecznych.	S3A_U07

K_U08	Potrafi krytycznie oceniać dotychczasowe wyniki badań naukowych oraz zaprojektować efektywny sposób realizacji zadań badawczych w zakresie studiowanego kierunku: zarządzanie.	S3A_U10
K_U09	Posiada umiejętność oceny przydatności i wyboru aparatu badawczego w zakresie metod ilościowych do analiz naukowych oraz przeprowadzenia krytycznej dyskusji wyników badań.	S3A_U04
K_U10	Posiada umiejętność wykorzystania zdobytej wiedzy poszerzoną o krytyczną analizę jej przydatności w praktyce, a także umiejętność przekazywania wiedzy na wyższym poziomie z zastosowaniem nowoczesnych metod dydaktycznych.	S3A_U06
K_U11	Posiada umiejętność wykorzystania zaawansowanej wiedzy z obszaru ekonomii do analizy i prognozowania zjawisk społecznych i gospodarczych	S3A_U02 S3A_U04
K_U12	Posiada umiejętność zastosowania wiedzy z zakresu marketingu do planowania i realizacji przedsięwzięć marketingowych w skali krajowej, międzynarodowej i globalnej	S3A_U06
K_U13	Posiada umiejętność przygotowania wystąpień ustnych w wybranym języku kongresowym z zakresu studiowanego kierunku: zarządzanie, z wykorzystaniem najnowszych publikacji naukowych.	S3A_U05
K_U14	Posiada umiejętność samodzielnego prowadzenia zajęć dydaktycznych w obszarze: zarządzanie.	S3A_U06
KOMPETENCJE SPOŁECZNE		
K_K01	Potrafi określać dalekosiężne cele przedsięwzięć i organizacji gospodarczych oraz przygotować strategie ich realizacji.	S3A_K01
K_K02	Posiada umiejętność pracy w planowaniu i realizacji projektów użytkowych we współczesnym społeczeństwie.	S3A_K02
K_K03	Potrafi umiejętnie komunikować się ze społeczeństwem, dzieląc się w sposób odpowiedzialny wynikami badań naukowych.	S3A_K03
K_K04	Jest przygotowany do samodzielnej pracy naukowej oraz do przewodzenia zespołom badawczym.	S3A_K04
K_K05	Potrafi interdyscyplinarnie uzupełnić i doskonalić nabytą wiedzę na wyższym poziomie.	S3A_K05
K_K06	Ma świadomość znaczenia zachowań profesjonalnych i etycznych w realizacji badań naukowych.	S3A_K06
K_K07	Projektuje, realizuje i relacjonuje badania naukowe w odpowiedzialny i rzetelny sposób.	S3A_K07

Źródło: Opracowanie własne na podstawie dokumentacji ze studiów Wydziału Zarządzania Politechniki Częstochowskiej

Objaśnienie oznaczeń w symbolach:

K (przed podkreślnikiem) – kierunkowe efekty kształcenia

W – kategoria wiedzy

U – kategoria umiejętności

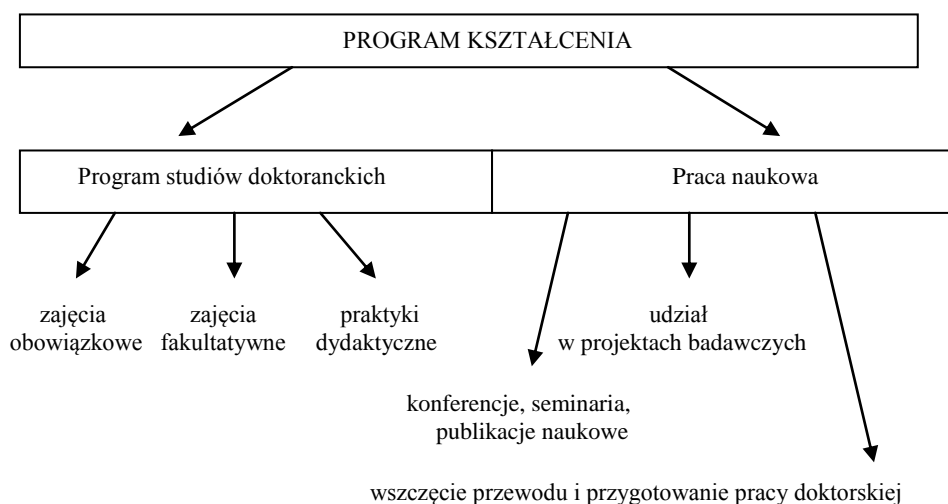
K (po podkreślniku) – kategoria kompetencji społecznych

A – profil ogólnoakademicki

S3A – efekty kształcenia w obszarze kształcenia w zakresie nauk społecznych dla studiów III stopnia

01, 02, 03 i kolejne – numer efektu kształcenia

Program kształcenia na studiach doktoranckich zobrazowano na *Rysunku 1*.



Rysunek 1. Program kształcenia

Źródło: Opracowanie własne na podstawie (Regulamin studiów doktoranckich Politechniki Częstochowskiej)

Efekt prowadzenia samodzielnych badań naukowych stanowią: publikacje naukowe, wystąpienia na konferencjach naukowych, przygotowanie rozprawy doktorskiej, udział w projektach badawczych, przygotowanie projektów badawczych.

Forma studiów doktoranckich

Studia doktoranckie na Wydziale Zarządzania Politechniki Częstochowskiej charakteryzują się profilem ogólnoakademickim. Dostarczają wiedzy teoretycznej związanej z kierunkiem studiów: zarządzanie.

Zajęcia dla doktorantów prowadzone są w trybie stacjonarnym (bezpłatne studia doktoranckie) i niestacjonarnym (odpłatne studia doktoranckie). W obu tych formach uzyskiwane są takie same efekty kształcenia.

Studia doktoranckie trwają 3,5 roku i realizowane są w oparciu o zatwierdzone przez Radę Wydziału plany studiów i programy nauczania. Uczestnicy studiów doktoranckich są zobowiązani do realizowania programu studiów, obejmującego zajęcia obowiązkowe, fakultatywne i praktyki zawodowe (Rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 13 kwietnia 2016 r.). W myśl obowiązującego Rozporządzenia Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego w sprawie studiów doktoranckich oraz stypendiów doktoranckich wymiar praktyk w formie prowadzenia zajęć dydaktycznych nie może być mniejszy niż 10 godzin oraz większy niż 90 godzin rocznie (Obwieszczenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 19 stycznia 2015 r.). Okresem rozliczeniowym dla doktoranta jest rok akademicki. Warunkiem zaliczenia roku studiów jest uzyskanie wszystkich zaliczeń, egzaminów określonych w planie i programie roku studiów oraz złożenie sprawoz-

dania z przebiegu pracy naukowo-badawczej za rok akademicki. Do sprawozdania należy dołączyć opinie opiekuna naukowego lub promotora. Od momentu rozpoczęcia studiów doktorant ma prawo do opieki merytorycznej zarówno w pracy naukowej, jak i działalności dydaktycznej ze strony swojego opiekuna naukowego. Ponadto podlega on organizacyjnie dyrektorowi instytutu / kierownikowi katedry lub kierownikowi zakładu, w którym realizuje pracę doktorską.

Doktorant w świetle prawa. Prawa i obowiązki

Do 2005 roku nie było jasno określonego statusu doktoranta. Żartobliwie porównywany był do „świnki morskiej – ani świnka, ani morska” (Lewicki 2014). Nie jest ani studentem (mimo że posiada legitymację i korzysta z pomocy materialnej), ani pracownikiem naukowym; zdarza się, że bywa on asystentem, zależy to jednak od uczelni, z którą jest związany. Ustawa *Prawo o szkolnictwie wyższym* z dnia 27 lipca 2005 r. nieco normuje sprawy związane z funkcjonowaniem doktorantów w uczelni. Doktorant na pewno jest uczestnikiem studiów doktoranckich, realizuje program studiów doktoranckich, jest także młodym naukowcem, o czym świadczy między innymi kształcenie przez badania. Ustawa często jednak odsyła doktorantów do zapisów dotyczących studentów, co staje się źródłem pewnych trudności interpretacyjnych (Jaworska, Ochwat 2006).

Doktoranta obowiązuje treść ślubowania, regulamin studiów doktoranckich oraz inne przepisy obowiązujące w uczelni. Ponadto zobowiązany jest on do realizowania programu studiów doktoranckich, prowadzenia badań naukowych i składania opiekunowi/promotorowi sprawozdań z ich przebiegu, odbywania praktyk w formie prowadzenia zajęć dydaktycznych. Doktoranci mają prawo do opieki merytorycznej nad swoją pracą naukowo-badawczą ze strony opiekuna naukowego/promotora, uczestnictwa w krajowych i zagranicznych konferencjach, seminariach, sympozjach, stażach naukowych. Doktoranci mogą uczestniczyć w projektach badawczych, korzystać ze zbiorów bibliotecznych programów komputerowych, sprzętów i laboratoriów oraz aparatury badawczej w zakresie niezbędnym do realizacji programu studiów, prowadzenia badań naukowych i przygotowania rozprawy doktorskiej. Ponadto doktoranci mają prawo do ubezpieczenia społecznego i zdrowotnego oraz indywidualnego sposobu uczestniczenia w zajęciach w przypadku posiadania orzeczenia o stopniu niepełnosprawności.

Doktoranci zrzeszają się w uczelnianych organizacjach doktorantów. Tworzą Samorząd Doktorantów, a przedstawiciele Samorządu tworzą Krajową Reprezentację Doktorantów. Uczelniana Rada Doktorantów jest zobowiązana do opracowania kodeksu etyki doktoranta (Obwieszczenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 19 stycznia 2015 r.).

Na wniosek doktoranta, po zasięgnięciu opinii opiekuna naukowego/promotora, kierownik studiów doktoranckich może przedłużyć okres odbywania studiów doktoranckich, w przypadku konieczności prowadzenia długotrwałych badań naukowych realizowanych w ramach tych studiów łącznie nie dłużej niż o dwa lata (doktorant może być w tym czasie zwolniony z obowiązku uczestniczenia w zajęciach), w przypadku sytuacji losowych lub posiadania orzeczenia o stopniu niepełno-

sprawności łącznie nie dłużej niż o rok. Do wniosku o przedłużenie okresu odbywania studiów doktorant między innymi dołącza opinię opiekuna naukowego / promotora i uzasadnienie.

Na wniosek osoby, która nie ukończyła studiów doktoranckich, jednostka naukowa wydaje zaświadczenie o przebiegu tych studiów.

Opiekun naukowy / promotor

W trakcie studiów jednostka organizacyjna zapewnia doktorantowi opiekę naukową oraz wsparcie w samodzielnej pracy badawczej sprawowane przez opiekuna naukowego / promotora. Uczestnikowi studiów doktoranckich udzielana jest niezbędna pomoc merytoryczna w pracy naukowej i dydaktycznej. Opiekun naukowy, który po wszczęciu przewodu doktorskiego staje się promotorem, ocenia rozwój naukowy oraz stan zaawansowania pracy doktorskiej. Ustalany jest też temat i zakres pracy doktorskiej. Opiekun naukowy / promotor weryfikuje harmonogram pracy doktorskiej i kontroluje na bieżąco powierzone zadania. Ponadto opiniuje wnioski doktoranta o udział w konferencjach, stażach naukowych, roczne sprawozdania z przebiegu pracy naukowo-badawczej, opiniuje wnioski o przedłużenie studiów doktoranckich.

Doktorant lub kierownik studiów doktoranckich może wystąpić do kierownika jednostki organizacyjnej z wnioskiem o zmianę opiekuna naukowego. Wniosek wymaga uzasadnienia (Rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 13 kwietnia 2016 r.).

Stypendia dla doktorantów

Stypendium doktoranckie (Rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 13 kwietnia 2016 r.) może otrzymać doktorant, który prowadzi zajęcia dydaktyczne w ramach praktyk zawodowych, badania naukowe ważne ze względu na rozwój uczelni lub realizację jej celów i zadań, terminowo realizuje program studiów doktoranckich oraz wykazuje się postępami w przygotowaniu rozprawy doktorskiej.

W przypadku I roku Wydziałowa Doktorancka Komisja Stypendialna uwzględnia wynik postępowania rekrutacyjnego (w tym średnią ocen ze studiów I i II stopnia lub jednolitych studiów magisterskich), ponadto brana jest pod uwagę ocena z autoprezentacji (zainteresowania naukowe kandydata, osiągnięcia naukowo-badawcze, zamierzenia naukowe).

Na drugim i kolejnych latach studiów doktoranckich Komisja opiniuje wnioski o przyznanie stypendium doktoranckiego, stosując załącznik do *Regulaminu przyznawania stypendium doktoranckiego „Punktacja osiągnięć doktoranta za poprzedni rok akademicki” (Regulamin studiów doktoranckich Politechniki Częstochowskiej)*.

Decyzję o przyznaniu stypendium doktoranckiego, okresie pobierania i jego wysokości podejmuje rektor na wniosek doktoranta, po zaopiniowaniu przez kie-

rownika studiów doktoranckich. Stypendium doktoranckie przyznawane jest na okres 12 miesięcy i wypłacane co miesiąc ze środków dydaktycznych wydziałów.

Zwiększenie stypendium doktoranckiego z dotacji podmiotowej na dofinansowanie zadań projakościowych

Zwiększenie stypendium z dotacji projakościowej może być przyznane doktorantowi:

- na I roku studiów doktoranckich, jeśli osiągnął bardzo dobre wyniki w nauce w trakcie studiów II stopnia lub jednolitych magisterskich;
- na II roku i kolejnych latach studiów doktoranckich, jeśli wyróżniał się osiągnięciami w pracy badawczej i dydaktycznej w poprzednim roku studiów. Oba warunki muszą być spełnione łącznie. Wydziałowa Komisja Doktorancka tworzy listę rankingową, sumując punkty przyznane zgodnie z załącznikiem 4, 5 (załącznik nr 1, 2) do *Regulaminu zwiększenia stypendium doktoranckiego z dotacji podmiotowej na dofinansowanie zadań projakościowych*.

Ponadto doktoranci mogą ubiegać się o stypendium ministra dla doktorantów za wybitne osiągnięcia (Rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 30 października 2015 r.) i o stypendium doktorskie (Rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 19 lipca 2011 r.).

Stypendia z pomocy materialnej dla doktorantów

Pomoc materialna dla doktorantów przyznawana jest ze środków funduszu pomocy materialnej. Doktorant może ubiegać się o pomoc materialną ze środków przeznaczonych na ten cel w formie:

- stypendium socjalnego,
- stypendium socjalnego w zwiększonej wysokości,
- zapomogi,
- stypendium rektora dla najlepszych doktorantów,
- stypendium specjalnego dla osób niepełnosprawnych.

Skreślenie doktoranta z listy uczestnika studiów doktoranckich powoduje utratę świadczeń.

Doktoranci a Wewnętrzny System Zapewnienia Jakości Kształcenia na Wydziale Zarządzania

System zarządzania jakością jest złożonym systemem zarządzania wiedzą o procesach i środowisku działania organizacji (por. m.in.: Glinka (red.) 2014, s. 4; Gostkowska-Dźwig, Puto 2015, s. 26; Telep, Telep, Wojciechowski 2012, s. 29-36; Próchnicka (oprac.) (2013), s. 9-12). Dzięki niemu organizacja uczy się i wdraża nowe rozwiązania organizacyjne. Zarządzanie jakością integruje wszystkie funkcje organizacji, tworząc harmonijną całość (por. m.in.: Sułkowski (red.) 2015, s. 7).

Wewnętrzny System Zapewnienia Jakości Kształcenia (WSZJK) na Wydziale Zarządzania obejmuje następujące obszary (Ulewicz, Wiśniewska-Szałek (oprac.) 2015):

- stałe monitorowanie standardów kształcenia i krajowych ram kwalifikacji wprowadzanych przez właściwego ministra ds. nauki i szkolnictwa wyższego,
- ocenę procesu kształcenia,

- ocenę jakości i warunków prowadzenia procesu dydaktycznego,
- ocenę organizacji zajęć dydaktycznych,
- ocenę realizacji założonych efektów kształcenia,
- podnoszenie kwalifikacji kadry dydaktycznej,
- kryteria, przepisy i procedury oceniania doktorantów,
- dokumentację egzaminów i zaliczeń.

Uczestnicy studiów doktoranckich angażowani są do prac niektórych komisji wydziałowych lub uczelnianych, jeśli przedmiotem działalności komisji są sprawy związane z procesem dydaktycznym czy sprawami doktoranckimi, a także do prac związanych z precyzowaniem efektów kształcenia oraz działań związanych z propozycją poprawy jakości kształcenia.

Doktorant podlega realizacji następujących procedur (Ulewicz, Wiśniewska-Sałek (oprac.) 2015):

- procedura badań ankietowych realizacji procesu dydaktycznego,
- procedura hospitacji zajęć dydaktycznych,
- procedura przyznawania pomocy materialnej,
- procedura przyznawania nagród i wyróżnień,
- procedura przeprowadzenia badań ankietowych dotyczących oceny całego toku studiów,
- procedura zaliczenia roku akademickiego na studiach doktoranckich,
- procedura odbywania praktyki dydaktycznej przez doktoranta,
- procedura przeprowadzenia ankiet dotyczących badania losów zawodowych absolwentów uczelni.

Pod koniec każdego roku akademickiego sporządzany jest raport uwzględniający badania przeprowadzone w ramach WSZJK.

Na studiach III stopnia we wrześniu każdego roku badana jest efektywność wewnętrznego systemu zapewniania jakości kształcenia w odniesieniu do obszarów wpływających na jakość kształcenia doktorantów.

Zbadano dwa obszary (na podst.: Ulewicz, Wiśniewska-Sałek (oprac.) 2015):

- 1) pierwszy obszar to procedura zaliczenia roku akademickiego na studiach doktoranckich;
- 2) drugi obszar to procedura odbywania praktyki dydaktycznej przez doktoranta.

Ad 1) Okresem rozliczeniowym dla doktoranta jest rok akademicki. Warunkiem zaliczenia roku studiów jest uzyskanie wszystkich zaliczeń, egzaminów oraz praktyk dydaktycznych określonych w planie i programie roku studiów, a co za tym idzie – zdobycie wymaganych punktów ECTS oraz złożenie sprawozdania z przebiegu pracy naukowo-badawczej za rok akademicki. Do sprawozdania należy dołączyć opinię opiekuna naukowego lub promotora oraz konspekty zajęć dydaktycznych potwierdzone przez opiekuna praktyk.

W procedurze zaliczania roku akademickiego przez doktorantów nie stwierdzono uchybień. Zalecono natomiast wyznaczenie wcześniejszego terminu składania sprawozdań rocznych z przebiegu pracy naukowo-badawczej za dany rok akademicki wraz z obowiązującymi dokumentami. Termin wykonania pracy to wrzesień każdego roku akademickiego. Osobą odpowiedzialną za dopełnienie formalności związanych z przeprowadzeniem procedury zaliczenia roku akademickiego na

studiach doktoranckich jest pracownik administracyjny Biura Studiów Doktoranckich oraz Komisja ds. Jakości Kształcenia. Wynik powtórnego badania przeprowadzany jest co rok.

Wnioski: Doktorantom, którzy złożyli sprawozdanie z przebiegu pracy naukowo-badawczej wraz z kompletem dokumentów w wyznaczonym terminie, zostaje zaliczony rok studiów.

Ad 2) Ocena efektów kształcenia osiągnięta przez uczestnika studiów doktoranckich w wyniku odbycia praktyki to kolejny zbadany obszar. Zgodnie z obowiązującym Rozporządzeniem wymiar praktyk w formie prowadzenia zajęć dydaktycznych nie może być mniejszy niż 10 godzin oraz większy niż 90 godzin rocznie (Obwieszczenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 19 stycznia 2015 r.). Uchwałą Rady Jednostki doktoranci zobowiązani są do odbycia 10-godzinnej praktyki dydaktycznej w semestrze letnim.

Godziny dydaktyczne przeprowadzane są przez doktoranta pod opieką nauczyciela akademickiego.

Doktorant zobowiązany jest przygotować konspekt do prowadzonych zajęć, uwzględniając w nim treści programowe zgodne z przewodnikiem do przedmiotu. Konspekt zatwierdza osoba odpowiedzialna za dany przedmiot. Praktyki dydaktyczne podlegają ocenie. Wpisu do indeksu i karty zaliczeniowej dokonuje osoba odpowiedzialna za realizację danego przedmiotu (co najmniej ze stopniem doktora).

W procedurze odbywania praktyki dydaktycznej przez doktoranta nie stwierdzono uchybień. Zalecono wyznaczenie wcześniejszego terminu składania konspektów oraz przygotowania harmonogramu odbywania praktyk przez doktorantów w danym semestrze. Termin wykonania wyznaczono także za rok we wrześniu.

Osobą odpowiedzialną za dopełnienie formalności związanych z przeprowadzeniem procedury odbywania praktyki dydaktycznej przez doktoranta jest pracownik administracyjny Biura Studiów Doktoranckich oraz Komisja ds. Jakości Kształcenia. Wynik powtórnego badania wskazano również za rok.

Wnioski: Wszystkie konspekty złożone przez doktorantów zostają zatwierdzone przez opiekunów praktyk. Uczestnicy studiów doktoranckich są hospitowani przez opiekuna praktyk lub opiekuna naukowego oraz oceniani przez studentów, z którymi prowadzili zajęcia dydaktyczne. Do odbytych praktyk dydaktycznych nie zgłoszono uwag.

Uczestnicy studiów doktoranckich mogą zgłaszać sugestie w sprawie funkcjonowania Wewnętrznego Systemu Zapewnienia Jakości Kształcenia.

Sylwetka absolwenta – efekty kształcenia

Stopień doktora nadaje się osobie, która:

- Posiada tytuł zawodowy magistra, magistra inżyniera lub inny równorzędny.
- Zdała egzaminy doktorskie w zakresie określonym przez radę jednostki organizacyjnej.
- Przedstawiła i obroniła rozprawę doktorską.

- Zdała egzamin z nowożytnego języka lub posiada certyfikat potwierdzający znajomość nowożytnego języka obcego.

Osobie, która spełni ww. warunki, zostaje nadany stopień naukowy: doktor nauk ekonomicznych w zakresie nauk o zarządzaniu. Absolwent studiów doktoranckich na Wydziale Zarządzania jest przygotowany do pracy o specyfice badawczo-rozwojowej. W szczególności może osiągać efekty kształcenia w zakresie wiedzy na zaawansowanym poziomie, o charakterze podstawowym dla dziedziny związanej z obszarem prowadzonych badań naukowych, obejmującej najnowsze osiągnięcia nauki oraz o charakterze szczegółowym, odpowiadające obszarowi prowadzonych badań naukowych.

Tabela 2. Aktualny stan doktorantów – stan na 31.05.2016 r.

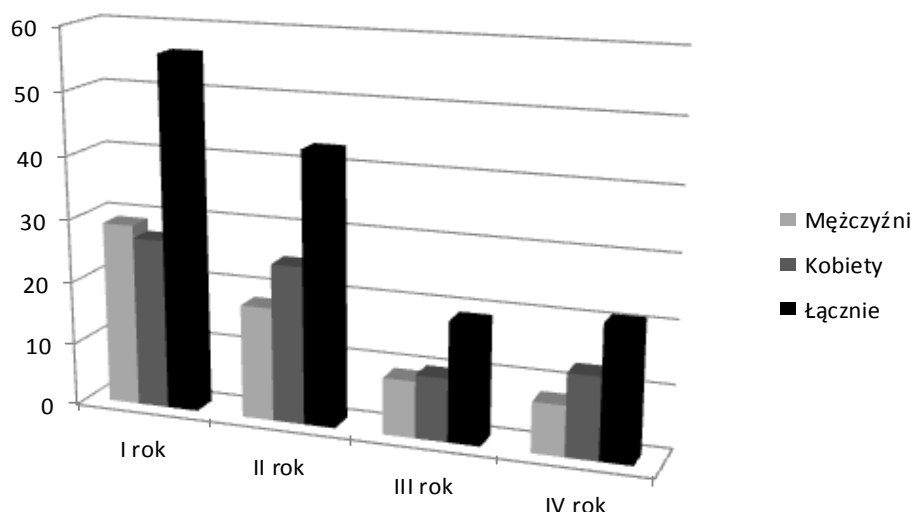
Nazwa jednostki organizacyjnej -wydziału	Liczba słuchaczy stacjonarnych studiów doktoranckich - w tym kobiet - stan na dzień 31.05.2016									
Wydział Zarządzania	I rok	kobiety	II rok	kobiety	III rok	kobiety	IV rok	kobiety	razem	kobiety
	56	27	43	25	19	10	21	13	139	75
Nazwa jednostki organizacyjnej -wydziału	Liczba słuchaczy niestacjonarnych studiów doktoranckich - w tym kobiet - stan na dzień 31.05.2016									
Wydział Zarządzania	I rok	kobiety	II rok	kobiety	III rok	kobiety	IV rok	kobiety	razem	kobiety
	-	-	-	-	5	3	5	2	10	5

Wszczęte przewody doktorskie od 2012 r. do 2016 r. – 26.

Obrona pracy doktorskiej – absolwenci studiów doktoranckich od 2012 r. do 2016 r. – 3.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych z Biura Studiów Doktoranckich Wydziału Zarządzania

Absolwent nabywa umiejętności związane z metodyką i metodologią prowadzonych badań naukowych, jak również kompetencje społeczne odnoszące się do działalności naukowo-badawczej i społecznej roli uczonego. Absolwent wykształca umiejętności prezentacji swoich poglądów, dyskusji naukowej, a także umiejętności dydaktyczne. Absolwenci studiów doktoranckich są przygotowani do dalszej pracy naukowej o profilu akademickim, w wyniku której mogą zdobywać kolejne stopnie i tytuły naukowe.



Rysunek 2. Liczba doktorantów w 2016 roku

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Wydziału Zarządzania Politechniki Częstochowskiej

Doktoranci posiadają także kwalifikacje niezbędne do prowadzenia zajęć dydaktycznych w szkołach wyższych. Na wniosek absolwenta studiów doktoranckich wydaje się zaświadczenie o ukończeniu studiów doktoranckich.

Podsumowanie

Podsumowując podjęte w niniejszym opracowaniu rozważania, można stwierdzić, że kształcenie na studiach doktoranckich w dużej mierze kładzie nacisk na pozyskiwanie przez doktorantów wiedzy na zaawansowanym poziomie, pozyskiwanie umiejętności i kompetencji społecznych, co jest niezbędne w pracy naukowo-badawczej. Za celowe uznaje się łączenie badań naukowych z kształceniem, by podnieść jakość nauki na studiach III stopnia. Wysoka jakość procesu nauczania stwarza bowiem warunki do prowadzenia badań naukowych, współpracy naukowej w zespołach badawczych i międzynarodowych, realizacji programu studiów, przygotowania do egzaminów doktorskich oraz przygotowania rozprawy doktorskiej pod opieką promotora.

Literatura

1. Glinka B. (red.) (2014), *Problemy zarządzania*, Wydawnictwo Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa.
2. Gostkowska-Dźwig S., Puto A. (2015), *Jakość w rozwoju przedsiębiorczości i konkurencyjności polskich przedsiębiorstw na rynku globalnym*, [w:] Skrzypek E., Hofman M., Grela G. (red.), *Wpływ jakości na zarządzanie organizacją w warunkach zmian otoczenia*, Wydawnictwo Wydziału Ekonomicznego UMCS, Lublin.

3. Jaworska M., Ochwat M. (2006), *Doktorant w świetle ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym*, „Gazeta Uniwersytecka UŚ”, nr 1/141, październik.
4. Lewicki J. (2014), *Doktoranci, studia doktoranckie*, Centrum Analiz Wartości, Warszawa 20-21.02.2014, <http://guineapigs.blog.onet.pl> (dostęp: 01.06.2016).
5. Obwieszczenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 19 stycznia 2015 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu rozporządzenia Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego w sprawie kształcenia na studiach doktoranckich w uczelniach i jednostkach naukowych (Dz.U. 2015 poz.172).
6. Próchnicka M. (oprac.) (2013), *Zeszyt dobrych praktyk dotyczących wewnętrznego zapewnienia jakości kształcenia w uczelniach*, Fundacja Rozwoju Systemu Edukacji, Warszawa.
7. *Regulamin studiów doktoranckich Politechniki Częstochowskiej* (załącznik do Uchwały Senatu Politechniki częstochowskiej nr 202/2014/15 z dnia 25.03.2015).
8. Rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 13 kwietnia 2016 r. w sprawie studiów doktoranckich i stypendiów doktoranckich (Dz.U. 2016 poz. 558).
9. Rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 19 lipca 2011 r. w sprawie warunków przyznawania stypendiów osobom, którym wszczęto przewód doktorski (Dz.U. 2011 nr 160 poz. 956).
10. Rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 30 października 2015 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie dokumentacji przebiegu studiów (Dz.U. 2015 poz. 1833).
11. Sułkowski Ł. (red.) (2015), *Wybrane „dobre praktyki” zarządzania jakością kształcenia w polskich szkołach wyższych*, Wydawnictwo Polskiej Komisji Akredytacyjnej, Warszawa.
12. Telep J., Telep T., Wojciechowski Z. (2012), *Jakość kształcenia w uczelni wyższej*, Almamater Szkoła Wyższa, Warszawa.
13. Ulewicz R., Wiśniewska-Szałek A. (oprac.) (2015), *Wewnętrzny System Zapewniania Jakości Kształcenia na Wydziale Zarządzania Politechniki Częstochowskiej*, Raport Komisji ds. Jakości Kształcenia na Wydziale Zarządzania, Wydawnictwo Wydziału Zarządzania Politechniki Częstochowskiej, Częstochowa, październik.
14. Ustawa z dnia 27 lipca 2005 r. *Prawo o szkolnictwie wyższym* (Dz.U. 2005 nr 164 poz. 1365, z późn. zm.).

DOCTORAL STUDIES IN TERMS OF EFFICIENCY OF EDUCATION IN THE LIGHT OF LAW IN POLAND

Abstract: Considerations in the article will cover information on selected issues related to the conduct of the third cycle. You will also attempt to assess the quality of the teaching process and attempt to answer the question of how to effectively and creatively use the knowledge gained during the nearly four-year doctoral studies at educating future scientific staff.

Keywords: doctoral studies, doctoral student, education doctoral studies, the effectiveness of education, quality of teaching