

Teoria interesariuszy a informacja sprawozdawcza na przykładzie pryzmatu dokonań

BARTŁOMIEJ NITA*

Streszczenie

Celem artykułu jest objaśnienie teorii interesariuszy w kontekście pomiaru dokonań przedsiębiorstwa w nurcie sprawozdawczości zintegrowanej. Podstawowe metody badawcze zastosowane w artykule obejmują metody wnioskowania logicznego, krytycznej analizy literatury oraz metodę obserwacji. Zasadnicze wyniki prowadzonych rozważań sprowadzają się do stwierdzenia, że teoria interesariuszy na gruncie rachunkowości znajduje odzwierciedlenie w nurcie tzw. sprawozdawczości zintegrowanej, a spośród wielu metod pomiaru dokonań, takich jak *balanced scorecard* i innych, jedynie koncepcję *performance prism* można uznać za metodę, która w pełni uwzględnia oczekiwania szerokiego kręgu interesariuszy. Na tle przeprowadzonej analizy można wnioskować, że rozwój rachunkowości uwzględnia cele organizacji w kontekście tzw. społecznej odpowiedzialności biznesu oraz raportowanie dokonań zorientowane na komunikowanie się organizacji z otoczeniem i różnymi grupami interesariuszy.

Słowa kluczowe: teoria interesariuszy, dokonania przedsiębiorstwa, sprawozdawczość zintegrowana, *performance prism*.

Abstract

Stakeholder theory and reporting information The case of performance prism

The aim of the paper is to explain the stakeholder theory in the context of performance measurement in integrated reporting. Main research methods used in the article include logical reasoning, critical analysis of academic literature, and observation. The principal result of the discussion is included in the statement that the stakeholder theory in the field of accounting is reflected in the so-called integrated reporting. Moreover, among the large variety of performance measurement methods, such as *balanced scorecard* and others, the concept of *performance prism* can be considered as the only method that fully takes into account the wide range of stakeholders. The analysis performed leads to the conclusion that development in accounting research takes into account the objectives of an organization in the context of the so-called corporate social responsibility as well as performance reporting oriented towards the communication of the company with its environment and the various stakeholder groups.

Keywords: stakeholder theory, corporate performance, integrated reporting, performance prism.

* Dr hab. Bartłomiej Nita, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Wydział Zarządzania, Informatyki i Finansów, Katedra Teorii Rachunkowości i Analizy Finansowej, bartlomiej.nita@ue.wroc.pl

Wprowadzenie

Koncepcja zarządzania wartością przedsiębiorstwa (*value-based management* – VBM)¹ wyrosła z teorii kreowania wartości wyłącznie dla właścicieli (*shareholder theory*). Zgodnie z tą teorią przez wiele lat dominował pogląd, że należy stawiać na pierwszym miejscu właścicieli (akcjonariuszy, udziałowców) przed wszystkimi innymi grupami interesu (*stakeholders*). Doprowadzenie do sytuacji, w której można pogodzić postulaty różnych interesariuszy i równoważyć ich cele przez zarząd wydawało się z pozoru niemożliwe². Propagatorzy teorii kreowania wartości dla właścicieli argumentowali, że uwzględnianie wszystkich grup interesariuszy nie jest możliwe, ponieważ w orbicie działalności przedsiębiorstwa jest tak wiele rozmaitych potrzeb, że analizowanie ich oddzielnie jest po prostu niewykonalne. W związku z tym przyjmowano założenie, zgodnie z którym zarząd ma dbać wyłącznie o interesy właścicieli, gdyż prowadzi to jednocześnie do zadowolenia wszystkich interesariuszy.

Współcześnie tak radykalne poglądy są coraz częściej krytykowane i zaczęły się pojawiać liczne wątpliwości odnoszące się do wartości przedsiębiorstwa i bogactwa jego właścicieli jako kryteriów podejmowania strategicznych decyzji. W związku z tym coraz większą popularność zdobywa teoria interesariuszy (*stakeholder theory*), która powinna uwzględniać potrzeby między innymi pracowników, klientów, dostawców, wierzycieli, społeczności lokalnych, państwa a nawet wymagania związane z ochroną środowiska naturalnego. Coraz większe znaczenie teorii interesariuszy stawia nowe wyzwania przed rachunkowością i sprawozdawczością, w tym przed raportowaniem dokonań z uwzględnieniem interesariuszy. W konsekwencji specjaliści z zakresu rachunkowości zaczęli aktywnie uczestniczyć w globalnej dyskusji na temat tzw. sprawozdawczości zintegrowanej, która dotyczy przetwarzania i ujawniania informacji o dokonaniach przedsiębiorstwach na potrzeby wielu zainteresowanych podmiotów, czyli interesariuszy.

Celem niniejszego artykułu jest objaśnienie teorii interesariuszy w kontekście pomiaru dokonań przedsiębiorstwa w nurcie sprawozdawczości zintegrowanej. Mając na względzie tak sformułowany cel, w artykule przedstawiono w pierwszej kolejności istotę teorii interesariuszy, a następnie wyjaśniono dokonania przedsiębiorstwa jako przedmiotu pomiaru w sprawozdawczości zintegrowanej. Na podstawie tych rozważań w zasadniczej części artykułu wyjaśniono na przykładzie koncepcji tzw. pryzmatu dokonań możliwości raportowania informacji o dokonaniach przedsiębiorstwa z uwzględnieniem szerokiego kręgu interesariuszy.

Teza artykułu sprowadza się do stwierdzenia, że rozwój teorii interesariuszy na gruncie rachunkowości znajduje odzwierciedlenie w nurcie tzw. sprawozdawczości zintegrowanej i spośród wielu metod pomiaru dokonań, takich jak *balanced scorecard*

¹ W literaturze można znaleźć wiele definicji VBM, których przegląd znajduje się w pracy Nity (2007, s. 36).

² A. Black i współpracownicy (2000, s. 24) na początku XXI wieku pisali nawet o „przedsiębiorstwie osób zainteresowanych”.

i innych, za metodę, która uwzględnia nie tylko interesy właścicieli i ewentualnie klientów, można uznać koncepcję *performance prism*.

Podstawowymi metodami badawczymi zastosowanymi w artykule były metody wnioskowania logicznego, krytycznej analizy literatury oraz metoda obserwacji. Przedmiotem rozważań jest raportowanie dokonań na tle teorii interesariuszy.

1. Teoria interesariuszy organizacji gospodarczej

Termin „interesariusze” (*stakeholders*) został wprowadzony przez Stanford Research Institute w 1963 r. i odnosił się pierwotnie do „grup, bez wsparcia których organizacja przestałaby istnieć”. W latach 70. ubiegłego wieku koncepcja ta była rozwijana przez przedstawicieli podejścia systemowego, głównie przez R. Ackoffa. Następnie w latach 80. była pogłębiania między innymi przez R.E. Freemana i jego współpracowników, którzy zaproponowali nową definicję.

W szerszym znaczeniu interesariusze stanowią każdą grupę osób lub indywidualne osoby, które wywierają wpływ na osiąganie celów przedsiębiorstwa lub które podlegają oddziaływaniu ze strony organizacji osiągających swoje cele. W ujęciu wąskim interesariusze oznaczają natomiast każdą grupę osób lub indywidualne osoby, od których zależy przetrwanie organizacji (Freeman, Reed 1983, s. 88–106).

Na podstawie ustaleń J. Andriofa i S. Waddock M. Marcinkowska (2001, s. 857) wyodrębniła cztery typy teorii interesariuszy:

- 1) teorie opisowe (empiryczne), które wskazują, że przedsiębiorstwa i/lub menedżerowie zachowują się w określony sposób i odnoszą się do zachowań menedżerów (menedżeryzm, psychologia/socjologia organizacyjna) oraz zachowań organizacji (teoria organizacji, teoria decyzji);
- 2) teorie instrumentalne, które wskazują, że określone rezultaty mogą być osiągnięte z większym prawdopodobieństwem, jeśli menedżerowie postępują w określony sposób; analizy odnoszą się do zachowań konkurencyjnych i odwołują się do relacji, transakcji i kontraktów relacyjnych (teorie sieci społecznych, teoria kosztów transakcyjnych);
- 3) teorie normatywne, czyli określające, że menedżerowie powinni postępować w określony sposób; analizy mogą dotyczyć zasad zorientowanych na system (teorie utilitaryzmu, libertarianizmu, teorie kontraktów społecznych), zasad zorientowanych na organizację (teorie agenta-pryncypała);
- 4) teorie metaforyczne (narracyjne), w których tworzone są metafory dotyczące tego, w jaki sposób interesariusze tworzą i wymieniają wartość; jednostką analiz są uczestnicy procesów organizacyjnych.

W literaturze dość rozpowszechnione są teorie zaliczane do nurtu instrumentalnego, proponowane przez R.E. Freemana oraz R.K. Mitchella. R.E. Freeman w znanej publikacji (Freeman, 1984, s. 142–143) przedstawił macierz opartą na dwóch wymiarach. Pierwszy wymiar opisuje względny potencjał do współpracy z interesariuszami (*relative*

cooperative potential), natomiast drugi opisuje względne zagrożenie ze strony interesariusza (*relative competitive threat*). Dzięki temu interesariuszy można podzielić na cztery grupy, a do każdej z nich przypisać odpowiednie zachowanie strategiczne organizacji oraz decyzje podejmowane przez menedżerów. Teoria R.K. Mitchella i współpracowników jest oparta, po pierwsze, na założeniu, że menedżerowie, którzy chcą uzyskać określone rezultaty, przykładają wagę i komunikują się z interesariuszami, których można przyporządkować do określonych jakościowych klas. Po drugie, w teorii tej przyjmuje się, że postrzeganie menedżerów narzuca istotność (ważność) danej grupy interesariuszy oraz że różne klasy interesariuszy mogą być identyfikowane na podstawie posiadania jednej, dwóch lub wszystkich trzech cech (Mitchell i in., 1997, s. 872):

- władzy (*power*) związanej z możliwością wpływania na przedsiębiorstwo,
- legitymizacji (*legitimacy*) związku z przedsiębiorstwem,
- pilności (*urgency*) wymagań interesariusza w stosunku do przedsiębiorstwa.

Jak wcześniej wskazywano, rosnąca popularność teorii interesariuszy stawia nowe wyzwania przed sprawozdawczością. Jedną z kluczowych organizacji, która ma ambicje dotyczące uporządkowania zagadnień związanych ze zintegrowaną sprawozdawczością, jest Międzynarodowa Rada ds. Zintegrowanej Sprawozdawczości (*International Integrated Reporting Council – IIRC*). Według IIRC (2013) raportowanie zintegrowane ma na celu poprawę jakości informacji dostępnych dla dostawców kapitału, aby zapewnić bardziej wydajną alokację kapitału. Celem sprawozdawczości zintegrowanej jest również promowanie spójnego i efektywnego podejścia do raportowania korporacyjnego, które opiera się na różnorodności sprawozdań i komunikuje czynniki istotnie wpływające na kreowanie wartości. Wreszcie raportowanie zintegrowane jest ukierunkowane na rozrachunek z odpowiedzialności i zarządzanie różnymi rodzajami kapitału, w tym finansowym, produkcyjnym, intelektualnym, społecznym, relacyjnym oraz promowanie podejmowania decyzji zorientowanego na tworzenie wartości w okresie krótko-, średnio- i długoterminowym.

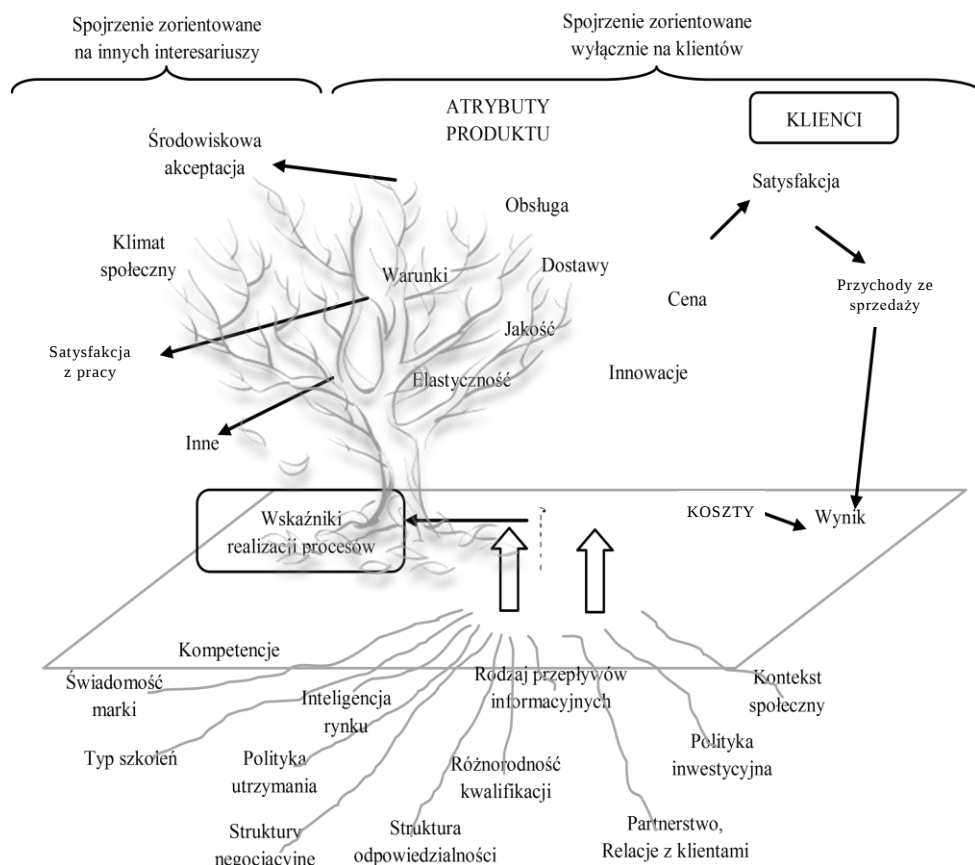
E. Walińska (2015, s. 158) dokonuje jednoznacznego rozróżnienia między sprawozdawczością finansową i raportowaniem zintegrowanym, wskazując, że odbiorcami raportowania zintegrowanego są właśnie interesariusze, a zakres sprawozdawczości zintegrowanej obejmuje raporty niefinansowe, w tym dotyczące społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa, i przedmiotem pomiaru są dokonania. Jak podają B. Bek-Gaik i B. Rymkiewicz (2015, s. 116), kluczowym elementem zintegrowanego raportowania jest społeczna odpowiedzialność biznesu (*corporate social responsibility*), która jest ukierunkowana na interakcje z interesariuszami.

2. Dokonania jako przedmiot pomiaru w sprawozdawczości zintegrowanej

D. Otley (1999, s. 364) wyraża pogląd, zgodnie z którym na poziomie najbardziej ogólnym można mówić o dokonaniach, gdy organizacja efektywnie wdraża strategię. Autor

tej definicji zwraca jednoznacznie uwagę na potrzebę uwzględnienia dokonań z perspektywy interesariuszy innych niż właściciele przedsiębiorstwa. M.J. Lebas i K. Euske analizują złożoną i wieloaspektową istotę dokonań organizacji za pomocą modelu przyczynowego, który ukazano na rysunku 1.

Rysunek 1. Drzewo dokonań



Źródło: Lebas, Euske (2006, s. 69).

Model w formie drzewa ukazuje złożoną strukturę dokonań organizacji i jednocześnie wyjaśnia mechanizm ich powstawania. Na rysunku 1 wyniki czy też rezultaty działalności podzielono na dwie kategorie: zorientowane wyłącznie na klientów oraz ukierunkowane na innych interesariuszy, czyli mające związek ze środowiskową akceptacją organizacji, satysfakcją z wykonywanej pracy oraz społecznym klimatem. Ten ostatni jest szczególnie istotny, ponieważ wpływa na akceptację przedsiębiorstwa przez otoczenie polityczne lub administracyjne, które konstytuuje warunki działania podmiotu w drodze wydawania uprawnień, zezwoleń i licencji (Lebas, Euske, 2006, s. 69–71).

Dokonania przedsiębiorstwa są determinowane jego relacjami z interesariuszami zarówno wewnętrznymi, jak i zewnętrznymi. Jednym z przedstawicieli takiego pojmowania istoty prowadzenia działalności gospodarczej jest S. Sunder (1997, s. 14–20), który przedstawił koncepcję przedsiębiorstwa jako zbioru kontraktów. Interesariusze są przez niego nazywani agentami, którzy oferują przedsiębiorstwu różne zasoby (pracę, materiały, maszyny, posiadane informacje), natomiast w zamian oczekują określonych korzyści. Racjonalny agent nie angażuje się w kontakty z przedsiębiorstwem, jeżeli spodziewane przez niego korzyści są mniejsze od korzyści wynikających z najlepszej dostępnej i znanej alternatywy.

W tabeli 1 zaprezentowano zasoby, które różni agenci przekazują przedsiębiorstwu oraz korzyści, jakie uzyskują dzięki istniejącym związkom.

Tabela 1. Transfer korzyści między różnymi agentami i przedsiębiorstwem

Rodzaj agenta	Agent przekazuje:	Agent otrzymuje:
Akcjonariusz	Kapitał własny	Dywidendy, wartość końcową
Menedżer	Umiejętności	Wynagrodzenie, premie, bonusy
Pracownik	Umiejętności	Wynagrodzenie, pensję, korzyści
Dostawca	Wyroby i usługi	Środki pieniężne
Klient	Środki pieniężne	Wyroby i usługi
Wierzyciel	Pożyczki, kredyty	Raty kapitałowe, odsetki
Rząd	Dobra publiczne	Podatki
Audytory	Usługi	Oplaty za usługi

Źródło: Sunder (1997, s. 16).

Orientacja na interesariuszy jest silnie podkreślana przez Institute of Management Accountants (1998, s. 2), według którego zintegrowane zarządzanie i pomiar dokonań to całościowy proces zarządzania zorientowany na ciągłe doskonalenie dokonań przedsiębiorstwa poprzez zapewnienie, że każdy pracownik rozumie obecną pozycję organizacji i kierunek, w jakim powinna zmierzać po to, aby zaspokoić potrzeby interesariuszy. Na tym tle rodzi się pytanie o możliwości uwzględnienia analizy interesariuszy na potrzeby pomiaru dokonań w nurcie sprawozdawczości zintegrowanej.

3. Ocena wybranych koncepcji pomiaru i komunikowania informacji o dokonaniach w kontekście teorii interesariuszy

Koncepcje ukierunkowane na pomiar i raportowanie dokonań można krytycznie ocenić z punktu widzenia teorii interesariuszy w świetle wcześniejszych ustaleń.

Za jedną z najstarszych całościowych metod zaliczanych do nurtu *performance measurement* można uznać tablicę rozdzielczą (Lebas, 1994). M.J. Epstein i J.F. Manzoni (1997) wyrażają przekonanie, że tablica rozdzielcza wykazuje w praktyce tendencję do

uwzględniania w przeważającym stopniu mierników finansowych, ujmując w niewielkim zakresie mierniki niefinansowe. Taki stan faktyczny odbiega od rekomendacji podawanych w literaturze przez autorów francuskich (Chiapello, Lebas, 1996). Obserwacje tych autorów wskazują, że jest to dokument dość rozbudowany, w którym przeważają mierniki i cele ich osiągnięcia o charakterze wewnętrznym, które są porównywane z danymi historycznymi lub wielkościami planowanymi. Nie występuje zatem odniesienie do najlepszych wzorców zgodnie z zasadami *benchmarkingu*, trudno zatem w tym aspekcie mówić o zrównoważonym pomiarze i ocenie dokonań oraz uwzględnianiu wielu grup interesariuszy.

Zrównoważona karta wyników jest najbardziej znaną koncepcją pomiaru dokonań, silnie propagowaną przez R.S. Kaplana i D.P. Nortona. Należy przy tym podkreślić, że podstawowy cel ujmowany w zrównoważonej karcie wyników ma wymiar finansowy i jest najczęściej kwantyfikowany w odniesieniu do wartości kreowanej dla właścicieli i że formuła projektowania *balanced scorecard* poza klientami nie uwzględnia *explicite* wszystkich interesariuszy. Metodyka zrównoważonej karty wyników uwzględnia w zasadzie finansowe cele właścicieli oraz perspektywę klientów, która *de facto* jest podporządkowana celom finansowym całej organizacji. Trudno uznać ją za koncepcję, która uwzględnia szerokie grono interesariuszy.

Pierwotna wersja *balanced scorecard* nie uwzględniała rozwinięcia strategii na niższe szczeble zarządzania, ponieważ był to instrument przeznaczony przede wszystkim dla zarządu przedsiębiorstwa. Owa niedoskonałość została zniwelowana dopiero za sprawą późniejszych propozycji Kaplana i Nortona i obecnie karta wyników może być stosowana na różnych szczeblach zarządzania oraz kaskadowana pionowo i poziomo. Koncepcja ta uwzględnia sieć powiązań przyczynowo-skutkowych między miernikami i celami ich osiągnięcia oraz krytyczne czynniki sukcesu. Autorzy zwracają uwagę na strategiczne uczenie się i kwestionowanie założeń strategicznych, a także na silne powiązanie koncepcji z kapitałem intelektualnym. Przy tym obecnie zrównoważona karta wyników nadal nie jest spójna z teorią interesariuszy (*stakeholder theory*), a raczej podporządkowana założeniom teorii właścicieli (*shareholder theory*).

Nawigator Skandii bardzo silnie podkreśla znaczenie zarządzania składnikami aktywów o charakterze niematerialnym. L. Edvinsson i M.S. Malone (2001) akcentują, że koncepcja tej karty jest zorientowana na przeszłość (poprzez obszar finansów), uwzględnia stan obecny, czyli klientów i procesy, jest ponadto ukierunkowana na przyszłość dzięki kwantyfikacji obszaru rozwoju. W centrum nawigatora znajdują się ludzie, a mierniki umieszczone w tym obszarze powinny umożliwiać pomiar i ocenę wiedzy, zdolności oraz innowacyjności pracowników organizacji. Karta skandynawska, kładąc duży nacisk na pracowników, pomija jednak innych interesariuszy, a jej autorzy nie wskazują na mechanizm kwestionowania strategii, co ogranicza jej elastyczność.

Koncepcja EFQM³, w odróżnieniu od wcześniej omówionych propozycji, jest w dużym stopniu zorientowana na różnych interesariuszy. Uwzględnia ponadto dość

³ Model doskonałości został opracowany przez Europejską Fundację Zarządzania Jakością (European Foundation for Quality Management – EFQM). Zob. szerzej na przykład *Introducing Excellence* (1999).

szeroki i wieloaspektowy kontekst pomiaru i oceny, a także zwraca uwagę na krytyczne czynniki dokonań. EFQM jest podejściem dość zagregowanym i trudnym do zastosowania na różnych szczeblach struktury organizacyjnej i nie przewiduje planowania przyszłych dokonań. Autorzy nie wspominają o sprzężeniu zwrotnym, jednak konstrukcja tej metody pozwala na generowanie informacji zwrotnej. EFQM jako koncepcja, która była pierwotnie ukierunkowana na zapewnienie jakości, pomija kwestie związane z programami motywacyjnymi, przy czym wydaje się, że można ją rozszerzyć i stosować również w tym celu.

4. Pryzmat dokonań w komunikowaniu informacji dla interesariuszy

Koncepcja określana jako „pryzmat dokonań” (*performance prism*) została opracowana na przełomie XX i XXI wieku przez A. Neely’ego i współpracowników w jednostce badawczej Centre for Business Performance w Cranfield School of Management przy Cranfield University w Wielkiej Brytanii. Zaproponowanie tego podejścia do pomiaru dokonań wynikało przede wszystkim z potrzeby odzwierciedlenia narastających wymagań wszystkich grup interesariuszy skupionych wokół przedsiębiorstwa. Zdaniem autorów inne koncepcje raportowania wyników w niewystarczającym stopniu uwzględniały tę potrzebę, koncentrując się głównie na właścicielach przedsiębiorstwa. Znacznie większą uwagę należy poświęcić grupom, do których zalicza się oprócz inwestorów również klientów, dostawców i pracowników, a także organy regulacyjne.

Druga przesłanka opracowania koncepcji *performance prism* dotyczy podejścia do formułowania strategii. A. Neely i C. Adams (2000, s. 3) wyrażają pogląd, że jednym z mitów zarządzania strategicznego jest stwierdzenie, że mierniki dokonań powinny wynikać wprost ze strategii przedsiębiorstwa. Twierdzą oni, że formułowanie strategii należy rozpoczynać dopiero po zidentyfikowaniu interesariuszy przedsiębiorstwa oraz określeniu ich potrzeb i oczekiwań. Wyprowadzanie mierników dokonań bezpośrednio z istniejącej strategii jest nieporozumieniem, ponieważ owe mierniki powinny być zorientowane na podążanie organizacji we właściwym kierunku, który wynika przede wszystkim z analizy *stakeholders*, a następnie ze strategii.

Innymi słowy, pryzmat dokonań zakłada, że zanim przedsiębiorstwo dokona wyboru odpowiednich mierników, powinno ono zrewidować istniejącą strategię z uwzględnieniem interesariuszy⁴. Mając na względzie wymienione przesłanki, A. Neely i C. Adams sformułowali pięć tzw. płaszczyzn pomiaru dokonań. Płaszczyzny te zaprezentowano w tabeli 2, wskazując dla każdej odpowiednie pytanie diagnostyczne.

⁴ Daje to koncepcji *performance prism* silne podstawy strategiczne. A. Neely w wywiadzie mówi wprost, że pierwsze pytanie, jaki należy sobie zadać, nie powinno brzmieć: „jaka jest strategia przedsiębiorstwa i jak ją mierzyć?”, lecz „kim są interesariusze, którym należy dostarczać wartość?” (Powell, 2004, s. 1022).

Tabela 2. Płaszczyzny pomiaru dokonań w *performance prism*

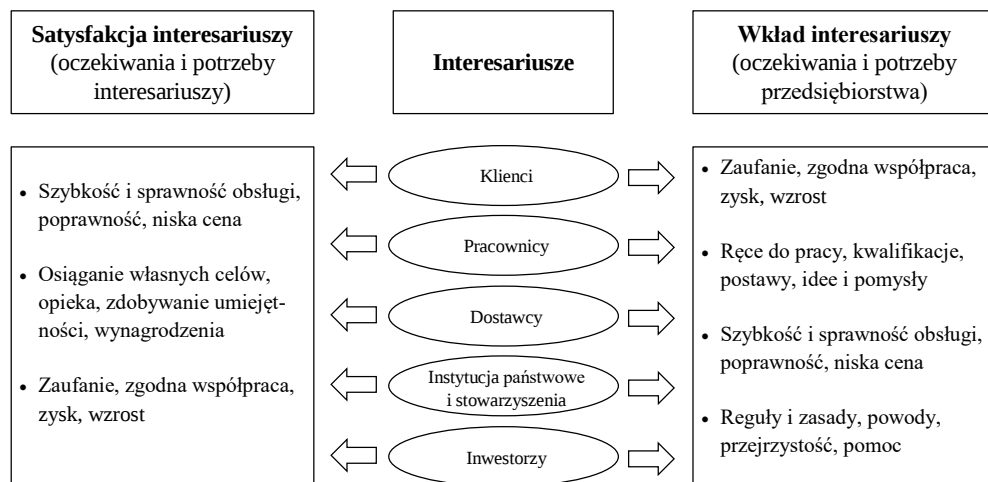
Obszar pomiaru dokonań	Pytania diagnostyczne
Satysfakcja interesariuszy (<i>stakeholder satisfaction</i>)	Kim są kluczowi interesariusze przedsiębiorstwa oraz jakie mają potrzeby?
Wkład interesariuszy (<i>stakeholder contribution</i>)	Jakich korzyści oczekuje przedsiębiorstwo ze strony interesariuszy?
Strategie (<i>strategies</i>)	Jakie strategie należy wdrożyć w przedsiębiorstwie, aby jednocześnie zaspokoić wymagania interesariuszy oraz osiągać cele przedsiębiorstwa?
Procesy (<i>processes</i>)	Jakie procesy powinny być realizowane w przedsiębiorstwie, aby zrealizować ustalone strategie ukierunkowane na interesariuszy?
Siły i środki (<i>capabilities</i>)	Jakie siły, środki i zasoby należy wykorzystać, aby móc realizować określone procesy?

Źródło: Neely i in. (2002, s. 160).

W omawianym podejściu pierwszorzędne znaczenie ma identyfikacja interesariuszy przedsiębiorstwa. Koncepcja *performance prism* jest w tym zakresie znacznie szersza od zrównoważonej karty wyników (*balanced scorecard*), która uwzględnia w zasadzie właścicieli i klientów przedsiębiorstwa. Mając na względzie perspektywę związaną z satysfakcją klientów, pryzmat dokonań przewiduje, że współcześnie nie jest możliwe zdobycie i utrzymanie w długim okresie przewagi konkurencyjnej bez rozpoznania oczekiwań wszystkich interesariuszy. Oznacza to, że potrzeby różnych grup interesu determinują formułowanie strategii przedsiębiorstwa.

Kolejna perspektywa *performance prism*, wkład interesariuszy, została wyodrębniona po to, aby podkreślić, że nie tylko przedsiębiorstwo jest zobowiązane do kreowania wartości dla interesariuszy, lecz również oni dostarczają organizacji wiele korzyści. Relacje zachodzące między różnymi podmiotami w gospodarce rynkowej nie są jednostronne, co jest spójne z pojmowaniem przedsiębiorstwa jako sieci kontraktów oraz umów zarówno formalnych, jak i nieformalnych (Sunder 1997, s. 14–20). Oczekiwanie oraz potrzeby interesariuszy w stosunku do przedsiębiorstwa, a także wymagania samego przedsiębiorstwa względem różnych grup interesariuszy zaprezentowano na rysunku 2.

Trzecia z wymienionych wcześniej perspektyw koncentruje się na strategii. W ujęciu *performance prism* jedynym powodem, dla którego przedsiębiorstwa formułują strategię działania, jest potrzeba dostarczania wartości dla interesariuszy. Identyfikacja interesariuszy i ich potrzeb jest zatem niezbędna, aby podjąć wysiłki ukierunkowane na sformułowanie takiej strategii, która spełni ich oczekiwania. Mierniki dokonań projektowane w ramach tej perspektywy mają służyć do monitorowania stopnia osiągania celów strategicznych zorientowanych na interesariuszy i zaopatrzenia kadry menedżerskiej w informacje ułatwiające podejmowanie decyzji odnoszących się do procesów realizowanych w przedsiębiorstwie.

Rysunek 2. Oczekiwania oraz potrzeby interesariuszy i przedsiębiorstwa

Źródło: Neely, Adams (2000, s. 7).

Procesy, które stanowią przedmiot pomiaru w czwartej perspektywie *performance prism*, postrzega się jako wiązki zasadniczych działań wspierających rozwój przedsiębiorstwa. Chodzi tu przede wszystkim o projektowanie nowych wyrobów lub usług, wzbudzanie i zaspokajanie popytu, planowanie i zarządzanie całym przedsiębiorstwem. Realizacja strategii nie jest oczywiście możliwa bez odpowiednich sił, środków i zasobów, czyli zestawu rozważanego w ramach ostatniej perspektywy pryzmatu dokonań. Zbiór ten stanowi w praktyce kombinację ludzi, praktyk postępowania, technologii oraz całej infrastruktury organizacyjnej, które łącznie umożliwiają realizację procesów zarówno obecnie, jak i w przyszłości.

Autorzy koncepcji twierdzą (Neely, Adams, 2000), że w odróżnieniu od innych propozycji raportowania dokonań, *performance prism* z założenia jest podejściem holistycznym. Przede wszystkim pryzmat dokonań jest silnie zorientowany na interesariuszy i zakłada, że na potrzeby pomiaru dokonań nie wystarczy uzupełnić katalog mierników finansowych niefinansowymi. Jednoznacznie wskazuje na potrzebę odróżnienia potrzeb interesariuszy od oczekiwań przedsiębiorstwa.

Podsumowanie

Współczesne trendy w sprawozdawczości przedsiębiorstw są ukierunkowane na integrację raportowania finansowego i niefinansowego w nurcie tzw. sprawozdawczości zintegrowanej, która w dużym stopniu ma zaspokajać potrzeby informacyjne różnych grup interesariuszy. W opracowaniu wyjaśniono, że konstrukcja koncepcji pomiaru i komunikowania informacji o dokonaniach, takich jak tablica rozdzielcza, zrównoważona

karta wyników oraz nawigator Skandii, nie uwzględnia założeń teorii interesariuszy. W związku z tym pokazano możliwości zastosowania koncepcji *performance prism* w celu komunikowania informacji o dokonaniach z uwzględnieniem wielu grup interesariuszy.

Na tle przeprowadzonych rozważań należy stwierdzić, że mimo iż w literaturze występują różne teorie interesariuszy organizacji, badania naukowe powinny być jednoznacznie skoncentrowane, po pierwsze, na celach organizacji w kontekście tzw. społecznej odpowiedzialności biznesu, po wtóre, na roli rachunkowości w raportowaniu dokonau zorientowanym na komunikowanie się organizacji z otoczeniem i różnymi grupami interesariuszy.

Literatura

- Andriof J., Waddock S. (2002), *Unfolding stakeholder engagement*, [in:] J. Andriof, S. Waddock, B. Husted, S.S. Rahma (eds), *Unfolding Stakeholder Thinking*, Greenleaf Publishing.
- Bek-Gaik B., Rymkiewicz B. (2015), *Raport społeczny jako współczesne narzędzie komunikowania się spółek z interesariuszami w świetle koncepcji zintegrowanego raportowania*, [w:] E. Walińska, B. Bek-Gaik, J. Gad, B. Rymkiewicz, *Sprawozdawczość przedsiębiorstwa jako narzędzie komunikacji z otoczeniem*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Black A., Wright P., Bachman J.E. (2000), *W poszukiwaniu wartości dla akcjonariuszy. Kształtowanie wyników działalności spółek*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa.
- Chiapello E., Lebas M. (1996), *The Tableau de Bord, a French Approach to Management Information*, European Accounting Association Conference, Bergen.
- Edvinsson L., Malone M.S. (2001), *Kapitał intelektualny*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Epstein M.J., Manzoni J.F. (1997), *The Balanced Scorecard and Tableau de Bord: translating strategy into action*, „Management Accounting”, 79 (2).
- Freeman R.E., Reed D.L. (1983), *Stockholders and stakeholders: a new perspective on corporate governance*, „California Management Review”, 25 (3).
- Freeman R.E. (1984), *Strategic Management. A Stakeholder Approach*, Pitman Publishing, Marshfield.
- Institute of Management Accountants (1998), *Statement on Management Accounting: Tools and Techniques for Implementing Integrated Performance Management Systems*, Montvale, New Jersey.
- International Integrated Reporting Council (2013), *The International <IR> Framework*.
- Introducing Excellence (1999), European Foundation for Quality Management, Brussels.
- Lebas M. (1994), *Managerial accounting in France: overview of past tradition and current practice*, „The European Accounting Review”, 3 (3).
- Lebas M., Euske K. (2006), *A conceptual and operational delineation of performance*, [in:] A. Neely (ed.), *Business Performance Measurement. Theory and Practice*, Cambridge University Press, Cambridge.
- Marcinkowska M. (2001), *Tworzenie wartości przedsiębiorstwa dla interesariuszy*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”, 638, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, 37.
- Mitchell R.K., Agle B.R., Wood D.J. (1997), *Toward a theory of stakeholder identification and salience: defining the principle of who and what really counts*, „The Academy of Management Review”, 22 (4).
- Neely A., Adams C. (2002), *Prism reform*, „Financial Management”, May.
- Neely A., Adams C. (2000), *Perspectives on Performance: the Performance Prism*, Centre for Business Performance, Cranfield.
- Neely A., Adams C., Kennerley M. (2002), *The Performance Prism: the scorecard for measuring and managing business success*, Financial Times/Prentice Hall, London.
- Nita B. (2007), *Metody wyceny i kształtowania wartości przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa.

- Otley D. (1999), *Performance management: a framework for management control systems research*, „Management Accounting Research”, 10 (4).
- Powell S. (2004), *The challenges of performance measurement*, „Management Decision”, 42 (7–8).
- Sunder S. (1997), *Theory of Accounting and Control*, South-Western College Publishing, Cincinnati, Ohio.
- Walińska E.M. (2015), *Zintegrowany raport – początek końca sprawozdania finansowego?*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 82 (138), SKwP, Warszawa.