

Spis treści

ARTYKUŁY

- 2| **Magdalena Jerzemowska, Kevin Campbell, Krzysztof Najman**
Przyczynek do oceny polskich regulacji nadzoru korporacyjnego
- 16| **Inten Meutia, Made Sudarma, Iwan Triyuwono, Unti Ludigdo**
Qualitative Approach To Build The Concept Of Social Responsibility Disclosures Based On Shari'ah Enterprise Theory
- 35| **Wojciech A. Nowak**
Uwagi do artykułu Qualitative Approach To Build The Concept Of Social Responsibility Disclosures Based On Shari'ah Enterprise Theory
- 44| **Renata Dyląg, Małgorzata Kucharczyk**
Problematyka sprawozdawczości w MSP w świetle Międzynarodowego Standardu Rachunkowości dla Małych i Średnich Przedsiębiorstw
- 62| **Katarzyna Gadomska-Lila, Alberto Lozano Platonoff, Aleksandra Rudawska**
Kulturowe uwarunkowania struktury organizacyjnej
- 70| **Piotr Tarka**
Efektywność badań marketingowych – rozważania nad metodologią pomiaru
- 86| **Waldemar Walczak**
Konkurencyjność przedsiębiorstw a zamówienia publiczne
- 98| **Jerzy Żyżyński**
Niedocenione skutki prywatyzacji

STUDIA PRZYPADKÓW I NOWOCZESNE NARZĘDZIA DYDAKTYCZNE

- 106| **Piotr Pilch**
Indywidualne i grupowe podejmowanie decyzji – możliwości i ograniczenia symulacji „Rozbitkowie na morzu” w procesie dydaktycznym

Przyczynek do oceny polskich regulacji nadzoru korporacyjnego

Prof. dr hab. Magdalena Jerzemowska | Uniwersytet Gdański | finprzed@wzr.ug.edu.pl

Dr Kevin Campbell | University of Stirling | kevin.campbell@stirling.ac.uk

Dr Krzysztof Najman | Uniwersytet Gdański | k.najman@panda.bg.univ.gda.pl

Abstrakt

Celem artykułu jest przedstawienie analizy i oceny polskiego nadzoru korporacyjnego w oparciu o wyniki własnego badania ankietowego rozesłanego do wszystkich spółek notowanych na GPW w Warszawie w 2008 roku.

Z uwagi na mały odsetek odesłanych ankiet przedstawiona analiza ma charakter wstępny i nie pozwala na sformułowanie wniosków reprezentatywnych dla polskiego rynku kapitałowego. Wykazała ona jednakże, że badane spółki są zainteresowane rozwojem nadzoru korporacyjnego i prezentują własne, zróżnicowane opinie na temat jego jakości.

Wstęp

W ostatnich burzliwych dekadach na świecie następuje eskalacja zainteresowania nadzorem korporacyjnym. Od lat, a szczególnie w momentach pojawiania się kryzysów, podejmuje się wiele działań mających na celu jego reformowanie i doskonalenie, warunkujące sanacje przedsiębiorstw i gospodarek. Jednakże głęboki, globalny kryzys finansowy, który rozpoczął się w 2007 roku, ujawnił poważne słabości nadzoru korporacyjnego. Eksperci uznali, że to właśnie najsłabsze ogniwa *corporate governance* implikowały ten kryzys (Kirkpatrick 2009).

Koniecznością stało się przeprowadzenie reform strukturalnych, ponieważ do kryzysowej, dramatycznej sytuacji doprowadziły interakcje wielu czynników, wśród których prominentną pozycję zajęły zasady wynagradzania menedżerów, zarządzanie ryzykiem, działanie rad korporacji, brak oceny wyników działania rad, słabe egzekwowanie uprawnień przez akcjonariuszy, zmiany w zakresie wymogów kapitałowych, a także wpływ tych czynników na regulacje podatkowe i struktury korporacji (*The Financial Crisis*, 2009).

Do strategicznych priorytetów w obszarze *corporate governance*, warunkujących odbudowę publicznego zaufania do rynków finansowych, należy zaliczyć zwiększenie skuteczności regulacji, nacisk na reguły ostrożności prowadzenia działalności i wzmocnienie motywacji do ich wdrażania oraz zwiększenie integralności i przejrzystości rynków finansowych. Priorytetem powinno być również doskonalenie publikacji informacji, zabezpieczenie przed oszustwami i wzmocnienie nadzoru korporacyjnego. Realizacja tego ostatniego obszaru polega na maksymalizacji stopnia przestrzegania przez firmy (szczególnie te, które otrzymały publiczne pieniądze) Zasad nadzoru korporacyjnego OECD (*Dobre praktyki spółek notowanych na GPW...*, 2007). Rządowi zalecano udoskonalenie reguł i wskazówek dotyczących *corporate governance*.

Pierwotnie planowano szybką i głęboką korektę stanowiących wzorzec Zasad nadzoru korporacyjnego OECD, która miała nastąpić jesienią 2009 roku. Jednakże w konsekwencji badań skonstatowano, że to nie słabości zasad nadzoru korporacyjnego, ale ich niewłaściwe implementowanie stało się przyczyną kryzysu. Powstała zatem konieczność wzmocnienia procesów monitorowania ich wdrażania oraz zrewidowania niektórych mechanizmów *corporate governance*. OECD Steering Group on Corporate Governance w kwietniu 2009 roku dokonała oceny sytuacji w tym zakresie i sformułowała odpowiednie rekomendacje.

W tym świetle znaczenia nabiera ocena regulacji nadzoru korporacyjnego i ich implementacji w Polsce, będącej członkiem OECD. Kryzys finansowy w mniejszym stopniu niż w innych rozwiniętych krajach świata wpłynął na polski rynek finansowy. Można się zatem zastanawiać, czy przyczyną tego jest adekwatny system *corporate governance*, czy też jest to spowodowane innymi czynnikami.

Celem niniejszego opracowania jest przedstawienie ocen nadzoru korporacyjnego w Polsce, formułowanych przez menedżerów spółek giełdowych, na podstawie wyników własnego badania ankietowego, rozesłanego do wszystkich spółek notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych (GPW) w Warszawie w 2008 roku. Ankieta została opracowana na podstawie obowiązujących *Dobrych praktyk spółek giełdowych 2008*.

| Zarys rozwoju polskich regulacji nadzoru korporacyjnego i próby ich oceny

Historia kodeksów dobrych praktyk w Polsce sięga 2001 roku¹. Jednakże dopiero w 2002 roku przyjęto *Dobre praktyki w spółkach publicznych*, które ujmowały pięć zasad nadzoru korporacyjnego oraz 48 rekomendacji dotyczących funkcjonowania walnego zgromadzenia, rady nadzorczej i zarządu oraz relacji z instytucjami zewnętrznymi (*Dobre praktyki w spółkach publicznych w 2002 roku*, 2002). Prawie wszystkie spółki giełdowe zadeklarowały przestrzeganie większości zasad dobrych praktyk. Jednocześnie wprowadzono obowiązek publikowania przez nie w rapor-

¹ Komitet Dobrych Praktyk, który powstał przy Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie, opracował *Dobre praktyki w spółkach publicznych 2002*, tzw. Kodeks Warszawski. Równoległe Polskie Forum Corporate Governance przy Instytucie Badań nad Gospodarką Rynkową w Gdańsku w tym samym czasie opracowało Kodeks nadzoru korporacyjnego dla spółek publicznych, tzw. Kodeks Gdański (Kodeks nadzoru korporacyjnego dla spółek publicznych. Polskie Forum Corporate Governance, Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową, Gdańsk 2002).

cie rocznym (w terminie do końca lipca) oświadczeń o stosowaniu zasad nadzoru korporacyjnego, opracowanych przy zastosowaniu zasady *comply or explain* (Cadbury Code, 1992).

W konsekwencji skandali, które wstrząsnęły gospodarką światową na początku XXI wieku, ujawniły się słabości międzynarodowych i krajowych regulacji nadzoru korporacyjnego. Reakcją na nie stało się powszechne doskonalenie, a w zasadzie zaostrzenie obowiązujących kodeksów dobrych praktyk przez poszczególne kraje i organizacje. Modyfikacji uległy również regulacje polskie (*Dobre praktyki w spółkach publicznych 2002*). Zdobyte doświadczenia z okresu obowiązywania tego kodeksu, opinie i sugestie uczestników rynku, rekomendacje Komisji Europejskiej oraz udoskonalone regulacje globalne, szczególnie *Zasady nadzoru korporacyjnego OECD (2004)*, a także uwagi czynione pod jego adresem przez praktyków i teoretyków *corporate governance* przyczyniły się do powstania *Dobrych praktyk w spółkach publicznych 2005*, które obowiązywały do 2007 roku. Składały się one z *Preambuły, 5 zasad ogólnych (Cel spółki, Rządy większości i ochrona mniejszości, Uczciwe intencje i nienadużywanie uprawnień; Kontrola sądowa i Niezależność opinii zamawianych przez spółkę)* oraz *Dobrych praktyk (Dobre praktyki walnych zgromadzeń, Dobre praktyki rad nadzorczych, Dobre praktyki zarządów, Dobre praktyki w zakresie relacji z osobami i instytucjami zewnętrznymi)*. Reguły te, zgodnie z zaleceniami OECD, były „miętko” redagowane. 31 sierpnia 2006 roku Giełda Papierów Wartościowych w Warszawie poinformowała, że spośród 268 spółek na niej notowanych jedynie pięć nie przestrzegało żadnej z tych Zasad (Campbell, Jerzemowska, Najman 2006).

W 2006 roku autorzy artykułu przeprowadzili badania własne mające na celu stwierdzenie stopnia przestrzegania zasad nadzoru korporacyjnego przez spółki notowane na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie w poprzednim roku². Analizie poddano wszystkie oświadczenia o przestrzeganiu zasad nadzoru korporacyjnego złożone przez spółki giełdowe i opublikowane na ich stronach internetowych.

Analiza przestrzegania zasad nadzoru korporacyjnego przez spółki giełdowe wykazała istotny stopień braku zgodności z *Dobrymi praktykami w spółkach publicznych 2005*, szczególnie w zakresie realizacji zasad: 20. (określającej, że przynajmniej połowę członków rady nadzorczej powinni stanowić członkowie niezależni) (Nartowski 2008), 28. (Rada nadzorcza powinna działać zgodnie ze swym publicznie dostępnym regulaminem, który powinien przewidywać powołanie co najmniej dwóch komitetów – audytu i wynagrodzeń), 43. (dotyczącej wyboru podmiotu pełniącego funkcję biegłego rewidenta), 14. (zaniechanie rozpatrywania sprawy umieszczonej w porządku obrad), 24. (informowanie o powiązaniach członka rady nadzorczej z określonym akcjonariuszem) i 9. (obecność na walnym zgromadzeniu członków rady nadzorczej i zarządu, a także biegłego rewidenta).

Ponadto na podstawie analizy oświadczeń składanych przez spółki giełdowe stwierdzono, że udzielały one nie tylko odpowiedzi „tak” lub „nie”, ale też starały się je wzbogacić, pisząc „tak, ale” lub też „nie, ale”. Takie sformułowania często zmieniały istotę udzielonej odpowiedzi. Fakt,

² Zasada 20. mogła zostać przez spółkę wdrożona w terminie innym niż pozostałe zasady zawarte w niniejszym zbiorze, jednak nie później niż do 30 czerwca 2005 roku.

że niektóre spółki pokazały, iż spełniają jedynie częściowo niektóre zasady kodeksowe, sugerował, że prezentowane dane dotyczące przestrzegania zasad nadzoru korporacyjnego nie były na tyle dokładne, aby umożliwiły poznanie rzeczywistego stopnia przestrzegania *Dobrych praktyk*. Stwierdzono konieczność przedstawienia zasad nadzoru korporacyjnego w sposób jednoznaczny i klarowny (*Dobre praktyki spółek notowanych na GPW*, 2007).

Zmiany zachodzące w otoczeniu spółek giełdowych, zdobywanie doświadczeń wynikających z implementacji dobrych praktyk, a także implikacje wypływające z ich analizy zrodziły konieczność modyfikacji dobrych praktyk. W 2007 roku Giełda Papierów Wartościowych opracowała *Dobre praktyki spółek notowanych na GPW 2008*³, które zostały uchwalone przez jej Radę Nadzorczą w Warszawie w dniu 4 lipca 2007 roku, a zaczęły obowiązywać od 1 stycznia 2008 roku (Campbell, Jerzemowska 2008). Należy zauważyć, że nie była to modyfikacja, ale istotna zmiana zawartości tego dokumentu.

Analiza dokonanych korekt w stosunku do poprzedniego Kodeksu pozwalała przypuszczać, że regulacje te stały się elementem polityki prowadzonej przez Giełdę Papierów Wartościowych w Warszawie, szczególnie w aspekcie planów jej ekspansji⁴. Omawiany dokument został istotnie skrócony, gdyż zmniejszono liczbę dobrych praktyk z 48 do 32⁵. W dalszym ciągu w większości wdrażane były one na podstawie zasady *comply or explain*. Wyłączone z obowiązku składania raportu w trybie raportów bieżących⁶ były Rekomendacje (wskazówki) zawarte w części I dobrych praktyk 2008. Natomiast Giełda wprowadziła obowiązek przygotowywania przez spółki raportów z przestrzegania dobrych praktyk *corporate governance* dla części II–IV, które jednakże nie stanowiły raportów bieżących w ścisłym znaczeniu tego pojęcia (Nartowski 2008). Ich ideą było jak najszybsze informowanie rynku o zaistniałej sytuacji. Spółka zobligowana była opublikować taki raport jedynie w przypadku, kiedy jedna lub więcej zasad dobrych praktyk nie była stosowana i to bez względu na to, czy sytuacja ta miała charakter trwały, czy też incydentalny⁷. Po opublikowaniu tego raportu na podstawie par. 29 ust. 3 Regulaminu Giełdy spółka nie miała obowiązku ponownego jego przesyłania w kolejnym roku kalendarzowym i obrotowym⁸.

³ Zawartość merytoryczna *Dobrych praktyk spółek notowanych na GPW* obowiązujących od 1 stycznia 2008 roku jest następująca: [12] Preambula s. 1–3, I. Rekomendacje dotyczące dobrych praktyk spółek giełdowych, zasady 1–8; II. Dobre praktyki realizowane przez zarządy spółek giełdowych, zasady 1–7; III. Dobre praktyki stosowane przez członków rad nadzorczych, zasady 1–9; IV. Dobre praktyki stosowane przez akcjonariuszy, zasady 1–8.

⁴ Niektóre zasady nadzoru korporacyjnego stają się w Polsce regulacjami twardymi, w szczególności ujmowanymi przez ustawę o rachunkowości, jak też Ustawę z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (Dz.U. 2009, nr 77, poz. 649).

⁵ Uchwała nr 1014 Zarządu GPW w Warszawie S.A. z dnia 11 grudnia 2007 roku w sprawie częściowego wyłączenia obowiązku publikowania raportów dotyczących zasad ładu korporacyjnego na Głównym Rynku GPW.

⁶ Rozporządzenie Ministra Finansów z 13.02. 2006 roku w sprawie środków i warunków technicznych służących do przekazywania niektórych informacji przez podmioty nadzorowane przez Kwig. Dz.U. nr 25, poz. 188.

⁷ Informacje, jakie ów raport powinien zawierać (Nartowski 2008): Jaka zasada nie jest stosowana lub nie została zastosowana; Jakie były okoliczności i przyczyny niezastosowania zasady; W jaki sposób spółka zamierza usunąć ewentualne skutki niezastosowania danej zasady lub jakie kroki zamierza podjąć, by zmniejszyć ryzyko niezastosowania zasad dobrych praktyk w przyszłości.

⁸ Por. Ustawa o rachunkowości..., op. cit., Ustawa z dnia 29 lipca 2005 roku o ofercie publicznej i warunkach wprowadzania instrumentów finansowych do zorganizowanego systemu obrotu oraz o spółkach publicznych (Dz.U. Nr 184, poz. 1539, z późn. zm.), Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19 lutego 2009 roku w sprawie informacji bieżących i okresowych przekazywanych przez emitentów papierów wartościowych oraz warunków uznawania za równoważne informacji wymaganych przepisami prawa państwa niebędącego państwem członkowskim.

Natomiast wszystkie spółki giełdowe na podstawie par. 29 ust. 5 Regulaminu Giełdy były zobligowane do sporządzania raportu dotyczącego stosowania zasad ładu korporacyjnego w spółce. Oświadczenia te były dołączane do raportu rocznego w ramach wymaganego przepisami prawa sprawozdania zarządu z działalności spółki (Nartowski 2008: 12). Podmioty mogły zamieszczać w nim informacje dotyczące swoich osiągnięć w zakresie nadzoru korporacyjnego. Raport ten nie był częścią sprawozdania zarządu (raportu rocznego), nie podlegał też badaniu przez biegłego rewidenta⁹. Giełda Papierów Wartościowych w Warszawie na swojej stronie internetowej zamieszczała wzór oświadczenia o przestrzeganiu dobrych praktyk nadzoru korporacyjnego, które spółki zobligowane były przedstawiać, oraz określiła minimalną zawartość tego raportu (Kuchenberg 2008; Aluchna 2009; Campbell et al. 2008; 2009). Rzetelność prezentowanych w nim danych nie podlegała formalnej weryfikacji.

Regulamin Giełdy Papierów Wartościowych w Warszawie przewiduje sankcje karne dla tych spółek publicznych, które w określonym terminie i formie nie wywiążą się z obowiązku przekazania sprawozdania dotyczącego stosowania dobrych praktyk (R. XVIII Regulaminu Giełdy).

Oceny *Dobrych praktyki spółek notowanych na GPW 2008* nie zawierają wielu superlatyw¹⁰. Wśród analiz przeprowadzonych po roku obowiązywania omawianych dobrych praktyk stwierdzono dwa główne mankamenty, a mianowicie brak członków niezależnych w radzie nadzorczej oraz niechęć spółek do tworzenia komitetu audytu. Istotnym problemem okazało się nieprzestrzeganie zasad dotyczących polityki informacyjnej oraz zamieszczanie materiałów i dokumentów korporacyjnych na stronie internetowej, która powinna stanowić główne źródło informacji o spółce oraz istotne narzędzie relacji inwestorskich. Można również zauważyć duży zakres odwzorowania raportów sporządzanych przez inne spółki giełdowe, a także raportowanie w sposób zapewniający jedynie zgodność formalną (wypełnienie obowiązku informacyjnego), czyli tzw. odhaczanie, polegające na braku rzetelności i przemyślenia istoty treści przekazywanej informacji. Często publikowane informacje podawane były w sposób niejednoznaczny. Taka forma raportowania powoduje obniżenie zaufania uczestników rynku kapitałowego do spółek, ale przede wszystkim dowodzi braku zrozumienia przez spółki elementarnych zasad nadzoru korporacyjnego, w szczególności zasady *comply or explain*.

W Polsce w ostatnim okresie dokonano kilku istotnych zmian dotyczących regulacji nadzoru korporacyjnego. Można zauważyć tendencje do coraz szerszego przekształcania kolejnych elementów dobrych praktyk w regulacje twarde, np. uregulowania dotyczące komitetu audytu¹¹. W celu zapewnienia kompatybilności polskich dobrych praktyk nadzoru korporacyjnego z regulacjami międzynarodowymi i krajowymi, i to nie tylko dotyczącymi *corporate governance*, oraz trendami światowymi w tym zakresie, jak też realizacji postulatów zgłaszanych przez uczestników rynku kapitałowego w dniu 19 maja 2010 roku na podstawie uchwały Rady Nadzorczej

⁹ Uchwała Nr 1013/2007 Zarządu Giełdy Papierów Wartościowych w Warszawie S.A. z dnia 11 grudnia 2007 roku w sprawie określenia zakresu i struktury raportu dotyczącego stosowania zasad ładu korporacyjnego przez spółki giełdowe, par. 29, ust. 5.

¹⁰ Ustawa z dnia 22 maja 2009 roku o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz nadzorze publicznym; Dz.U. 2009 nr 77, poz. 649.

¹¹ *Dobre Praktyki Spółek Notowanych na GPW*, www.corp-gov.gpw.pl.

GPW (nr 17/1249/2010) Giełda dokonała, pierwszej po 4 lipca 2007 roku, zmiany w *Dobrych Praktykach Spółek Notowanych na GPW*. Uchwała ta weszła w życie z dniem 1 lipca 2010 roku¹². Ponieważ problematyka ta wykracza poza obszar rozważań prowadzonych w ramach tego opracowania, znowelizowane regulacje *corporate governance* nie będą analizowane.

| Analiza i ocena nadzoru korporacyjnego w spółkach notowanych na GPW w Warszawie w 2008 roku w świetle przeprowadzonych badań ankietowych

Oceny nadzoru korporacyjnego i obowiązujących *Dobrych praktyk spółek notowanych na GPW 2008* dokonano na podstawie własnego badania ankietowego¹³. Z założenia miało ono być badaniem pełnym, obejmującym wszystkie spółki notowane na GPW w Warszawie w 2008 roku. Jego celem było poznanie stanu nadzoru korporacyjnego w Polsce oraz wskazanie tych jego obszarów, które mogą zostać udoskonalone.

Przygotowany przez autorów kwestionariusz ankiety został rozesłany do spółek przez Stowarzyszenie Emitentów Giełdowych.

Otrzymano zwrot 27 kwestionariuszy – część w wersji elektronicznej, część w wersji papierowej. Zwrot ankiet na poziomie nieprzekraczającym 10% populacji stawia pod znakiem zapytania możliwość przeprowadzenia sensownej analizy zgromadzonych danych. Uzyskane informacje nie mają charakteru reprezentatywnej próby losowej, nie można więc przeprowadzić formalnego wnioskowania, które pozwoliłoby na przeniesienie informacji z próby na populację. Ze względu na anonimowość ankiety nie można stwierdzić, czy firmy, które odpowiedziały na pytania stawiane w kwestionariuszu, należą do jednej czy wielu branż. Prezentowana analiza ma więc jedynie charakter wstępny i orientacyjny, i nie może stanowić podstawy do uogólnień dotyczących wszystkich notowanych spółek. Zamieszczone w pracy wskaźniki procentowe należy traktować bardzo ostrożnie. Ze względu na małą liczbę badanych przypadków już jednokrotne pojawienie się danego wariantu odpowiedzi stanowi 3,8% ogólnej liczby odpowiedzi.

| Opis wyników badania

Ankieta składała się z dziewięciu części¹⁴. Część pierwsza poświęcona była badaniu stosunku menedżerów do nadzoru korporacyjnego i obejmowała pięć pytań.

Pierwsze pytanie dotyczyło określenia ważności dla kształtowania nadzoru korporacyjnego w Polsce takich czynników jak sposób działania zarządu i rady nadzorczej, aktywnego monito-

¹² Ibidem.

¹³ Badanie zostało przeprowadzone w ramach realizacji grantu badawczego nr H0302/H02/2005/29 sponsorowanego przez Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego.

¹⁴ I. Stosunek menedżerów do nadzoru korporacyjnego (5 pytań); II. Rola zarządu i rady nadzorczej (3 pytania); III. Wynagradzanie członków zarządu i rady nadzorczej (4 pytania); IV. Rola rady nadzorczej (6 pytań); V. Publikacja informacji o spółce (2 pytania); VI. Audyt zewnętrzny i kontrola wewnętrzna (7 pytań); VII. Aktywność akcjonariuszy (3 pytania); VIII. Ocena polskiego Kodeksu dobrych praktyk (2 pytania); IX. Uwagi i komentarze ogólne (2 pytania).

rowania spółki przez akcjonariuszy, odpowiedniego wynagradzania dyrektorów zarządzających, audytu i kontroli wewnętrznej, publikowania informacji o spółce, aktywnego rynku fuzji i przejęć, ochrony praw akcjonariuszy mniejszościowych, zaangażowania interesariuszy w proces podejmowania decyzji w spółce oraz przestrzegania Dobrych praktyk spółek notowanych na GPW w Warszawie (2008). Większość tych kwestii respondenci uznali za istotne i bardzo istotne (dominowały oceny 6 i 7 w 7-punktowej skali). Badanie wykazało, że czynniki, poza aktywnym rynkiem fuzji i przejęć, który uznany został za czynnik neutralny (ocena dominująca 4), uważane są za ważne. Jednocześnie należy zauważyć, że oceny te były bardzo zróżnicowane. Rozstęp odpowiedzi wynosił przynajmniej 3 punkty, a najczęściej 6 i 7 punktów, co oznacza skrajność opinii respondentów. Najmniejsze zróżnicowanie odpowiedzi dotyczyło sposobu działania zarządu, audytu i kontroli wewnętrznej, w przypadku których brakowało ocen najniższych.

W pytaniu drugim proszono o wskazanie interesariuszy – akcjonariuszy, banki, wierzycieli, dostawców, klientów, pracowników, państwo i społeczeństwo – mających największy wpływ na kształtowanie dobrego nadzoru korporacyjnego w Polsce. Większość ankietowanych uznała to pytanie za niezbyt ważne. Dominujące były oceny 5 w 7-punktowej skali, a więc nieco wyższe niż neutralne, i wykazywały one istotne zróżnicowanie. Rozstępy sięgały 100-procentowej skali, czyli 7 punktów. Respondenci uznali, że akcjonariusze są bardzo ważni dla kształtowania dobrego nadzoru korporacyjnego (dominanta 7), następnie pracownicy (6), w dalszej kolejności (dominanta 5) dostawcy i klienci, społeczeństwo (dominanta 4) i wreszcie wierzyciele i państwo (dominanta 3). Najbardziej jednolite odpowiedzi uzyskano w odniesieniu do pytań dotyczących ważności akcjonariuszy i państwa dla kształtowania dobrego nadzoru korporacyjnego.

Z kolei pytanie trzecie dotyczyło oceny jakości nadzoru korporacyjnego w spółkach notowanych na Giełdzie. Respondenci uznali, że jakość nadzoru korporacyjnego jest odpowiednia (dominanta 4, przy przedziale 4–2 dla tego wariantu). Pozostałe możliwości to „wysoce satysfakcjonująca” (skala 7–5), „wysoce niesatysfakcjonująca” (1) oraz „nie wiem” (0). Respondenci stwierdzili, że jakość nadzoru korporacyjnego w ostatnich pięciu latach bardzo się poprawiła (dominanta 5, w skali 5–7).

Ciekawa jest struktura odpowiedzi na pytanie czwarte odnoszące się do oceny stopnia poprawy jakości nadzoru korporacyjnego w spółkach giełdowych w ostatnich pięciu latach przed badaniem. Większość ankietowanych uważa, że jakość nadzoru korporacyjnego nieznacznie się poprawiała, jednocześnie była grupa respondentów, którzy w ogóle nie mieli zdania na ten temat.

Ankietowani nie formułowali żadnych uwag w zakresie oceny jakości nadzoru korporacyjnego w spółkach giełdowych (pytanie 5).

Część druga ankiety odnosiła się do roli zarządu i rady nadzorczej i obejmowała trzy pytania. W pierwszym z nich proszono o określenie ważności dla kształtowania dobrego nadzoru korporacyjnego w Polsce zakresu powiązań zarządu i rady nadzorczej z innymi firmami i podmiotami zewnętrznymi, kapitału intelektualnego (wykształcenia, doświadczenia, reputacji itd.) oraz zróżnicowania pod względem kapitału intelektualnego członków tych organów. Respondenci stwier-

dzili, że wymienione czynniki są istotne dla kształtowania nadzoru korporacyjnego w Polsce. Według nich najważniejsze znaczenie ma kapitał intelektualny (wykształcenie, doświadczenie, reputacja itd.) członków zarządu i rady nadzorczej. Za mniej istotne uznano zakres powiązań z innymi firmami i podmiotami zewnętrznymi oraz zróżnicowanie pod względem kapitału intelektualnego członków rady nadzorczej, gdzie rozkład opinii był równomierny.

Pytanie drugiej części drugiej dotyczyło określenia ważności wyszczególnionych działań dla kształtowania dobrego nadzoru korporacyjnego w Polsce. Wyróżnione działania ogólnie zostały uznane za ważne. Wśród nich za najważniejsze uznano regularne oceny członków zarządu i rady nadzorczej oraz regularną komunikację członków zarządu i rady nadzorczej z akcjonariuszami/inwestorami większościowymi. W odniesieniu do pozostałych działań należy zauważyć istotne rozproszenie opinii. Większość respondentów oceniła te kwestie jako „dość ważne”. Najmniej zróżnicowane, a więc najbardziej zgodne, odpowiedzi uzyskano dla pytania odnoszącego się do regularnej komunikacji członków zarządu z akcjonariuszami/inwestorami większościowymi.

Można stwierdzić, że w odniesieniu do pytań na temat koncentracji zarządu i rady nadzorczej na miernikach strategicznych (wzrost udziału w rynku, konkurencyjność itd., zachęty finansowych), w tym opcji akcyjnych dla członków zarządu i rady nadzorczej, wprowadzenia limitu wieku i okresu pełnienia funkcji dla członków zarządu i rady nadzorczej, powiązanie dyrektorów niezależnych z prezesem zarządu/członkami zarządu, regularne spotkania dyrektorów niezależnych (poza posiedzeniami rady) oraz dostarczanie o czasie szczegółowych informacji niezależnym dyrektorom, znacząca część respondentów nie miała własnej opinii lub uznawała te działania za zupełnie nieważne.

W trzecim pytaniu części drugiej proszono o uwagi dotyczące znaczenia przedstawionych charakterystyk zarządu i rady nadzorczej dla kształtowania dobrego nadzoru korporacyjnego w Polsce. Żaden z respondentów nie wypowiedział się na ten temat.

Część trzecia ankiety dotyczyła wynagradzania członków zarządu i rady nadzorczej. Składała się ona z trzech pytań.

Należy zauważyć znaczącą polaryzację opinii respondentów w odniesieniu do tej części ankiety, gdyż opinie o ważności poruszanych kwestii są równoważone z opiniami o ich nieważności. Jednoznacznie za ważne uznano jedynie podawanie kwot wynagrodzenia członków zarządu i rady nadzorczej. W pozostałych pytaniach (jak ważna jest publikacja w raporcie rocznym informacji dotyczących wynagrodzenia i jego składowych dla poszczególnych członków zarządu i rady nadzorczej oraz informacji odnośnie do procedur i zasad ustalania wynagrodzenia członków zarządu i rady nadzorczej) zróżnicowanie ocen było bardzo duże i sięgało 6 punktów (w 7-punktowej skali). Co dziwne, niektórzy respondenci uznali publikację informacji o procedurach i zasadach ustalania wynagrodzenia członków organów spółki za całkowicie nieważną.

Pytanie drugiej części trzeciej ankiety dotyczyło oceny tego, jak ważne jest, aby wynagrodzenia członków zarządu i rady nadzorczej korespondowały z zakresem obowiązków i odpowiedzial-

ności wynikających z funkcji pełnionych w zarządzie i radzie nadzorczej, aby wynagrodzenia członków zarządu i rady nadzorczej były proporcjonalne do wielkości spółki oraz rozsądne w relacji do wyników finansowych spółki.

W tej części kwestionariusza można zaobserwować wysoką zgodność opinii respondentów. Znakomita większość z nich uznała wszystkie te kwestie za ważne i bardzo ważne. Zróżnicowanie udzielanych odpowiedzi było zdecydowanie niewielkie. Tylko jedna osoba uważała, że proporcjonalność wysokości wynagrodzenia członków zarządu i rady nadzorczej do wielkości spółki jest całkowicie nieistotną kwestią. Za najważniejszą kwestię uznano wymóg, aby wynagrodzenia członków zarządu korespondowały z zakresem obowiązków i odpowiedzialności wynikających z pełnionej funkcji w zarządzie oraz były one rozsądne w relacji do wyników finansowych spółki. Za najmniej ważną kwestię uznano pozostawianie wynagrodzenia członków rady nadzorczej spółki w rozsądnej relacji do wynagrodzeń członków zarządu.

Czwarta część ankiety poświęcona była roli rady nadzorczej (pięć pytań), która była przez respondentów postrzegana w sposób bardzo zróżnicowany, gdyż wyrażali oni sprzeczne opinie, z niewielką przewagą opinii o ważności poruszanych kwestii.

Stwierdzono, że od 20 do 50% członków rady nadzorczej powinna być niezależnych i opinie były tu względnie wyrównane. Za raczej ważne uznano (istotny odsetek respondentów uważał je za nieważne), aby do członków niezależnych rad nadzorczych nie zaliczano obecnych lub byłych pracowników spółki, dyrektora zarządzającego spółki lub spółki powiązanej, byłych audytorów, akcjonariusza większościowego oraz bliskiego krewnego członka zarządu spółki.

W trzecim pytaniu proszono o wskazanie, jak ważne jest, aby w radzie nadzorczej wyodrębnić komitet audytu, wynagrodzeń i nominacji. W tej kwestii opinie respondentów były podzielone. Uznali oni, że komitet audytu jest generalnie potrzebny, natomiast istnienie komitetu nominacji oceniano raczej neutralnie, z niewielką przewagą głosów o jego małej wadze. Utworzenie komitetu wynagrodzeń uznano generalnie za ważne, jednak ze znacznym odsetkiem opinii przeciwnych – kwestia ta, co ciekawe, miała bardzo mały odsetek ocen neutralnych. Tylko jeden respondent nie miał zdania w sprawie istnienia komitetów.

W odpowiedzi na pytanie, jak ważne jest, aby w skład komitetu audytu wchodził co najmniej jeden członek niezależny lub więcej, większość respondentów opowiedziała się za jednym członkiem niezależnym w tym Komitecie.

W ostatnim, piątym pytaniu czwartej części ankiety proszono o podanie, które z wymienionych kwalifikacji powinien posiadać członek niezależny (członkowie niezależni) komitetu audytu, dając do wyboru: wyższe wykształcenie w zakresie zarządzania, wyższe wykształcenie w zakresie finansów i rachunkowości, wyższe wykształcenie i profesjonalne kwalifikacje w zakresie finansów i rachunkowości oraz odpowiednie doświadczenie zawodowe bez formalnego wykształcenia w zakresie finansów i rachunkowości.

Respondenci uważali, że istotne jest znaczenie zarówno wykształcenia, jak i doświadczenia w zakresie rachunkowości i finansów, natomiast za najmniej ważne uznali wykształcenie w zakresie zarządzania. Ponadto należy podkreślić, że znaczący odsetek respondentów uważał wykształcenie i doświadczenie za zupełnie nieistotne kwalifikacje członka zarządu, co jest raczej zaskakujące.

W piątej części ankiety poświęconej publikacji informacji o spółce pytano, jak ważna jest publikacja raportu rocznego i powiązanych z nim wyszczególnionych dokumentów dla promowania dobrego nadzoru korporacyjnego w Polsce.

Odpowiedzi respondentów na to pytanie różniły się stosunkowo niewiele. Publikacje informacji w postaci raportu rocznego i powiązanych z nim dokumentów, raportów kwartalnych, analiz operacyjnych i finansowych (np. komentarzy menedżerów), informacji dotyczących nadzoru korporacyjnego i transakcji z podmiotami powiązanymi uznano za ważne lub bardzo ważne. Rozproszenie udzielonych odpowiedzi było niewielkie, co świadczy o względnie zgodnej opinii respondentów w tej kwestii. Informacje o odpowiedzialności społecznej spółki zostały uznane za mało istotne, wahając się od niezbyt ważnych przez neutralne do mało ważnych, z nieznaczną przewagą tych ostatnich. Natomiast za zbędne uznano publikowanie wyników oceny spółki dokonanej przez komitet audytu. Odpowiedzi były tu neutralne i względnie równomiernie rozłożone, z minimalną przewagą ocen ważnych.

Na szóstą część ankiety (*Audyt zewnętrzny i kontrola wewnętrzna*) składało się siedem pytań. W pierwszym z nich pytano, jak ważne jest dla spółki dokonywanie periodycznych zmian firmy audytorskiej, proponując odpowiedzi „bardzo ważne”, „zupełnie bez znaczenia” i „nie wiem”. Respondenci uznali periodyczność zmiany firmy audytorskiej za dość ważną. Jedynie 7,6% respondentów uznało te zmiany za nieważne lub mało ważne.

Na pytanie, jak często spółka powinna zmieniać firmę audytorską, odpowiedziano, że co 5 lat. Można stwierdzić, że respondenci wybierali wariant odpowiedzi odpowiadający ich praktykom. Występowały jedynie odpowiedzi „3 lata” i „5 lat”. W kwestionariuszach przy odpowiedzi „7 lat” pojawiały się odręczne przypisy „więcej niż 7 lat”, co dla badanych przedsiębiorstw w praktyce oznacza „nigdy”. Jednakże takiego wariantu odpowiedzi nie było.

Kwestie dotyczące oceny wagi publikacji (pytania 3–5) wynagrodzeń firmy audytorskiej nie- stanowiących honorarium za audyt, periodycznej zmiany jedynie partnera firmy audytorskiej, a nie firmy audytorskiej jako takiej, oraz obowiązku oceny przez firmę audytorską w raporcie rocznym prawdziwości rocznych oświadczeń spółki dotyczących przestrzegania zasad nadzoru korporacyjnego, zostały ocenione neutralnie, z lekką przewagą głosów uznających je za ważne. Jednocześnie w pytaniach tych można zauważyć znaczne rozproszenie udzielanych odpowiedzi – od zupełnie nieważnych do bardzo ważnych.

Natomiast mechanizmy kontroli wewnętrznej – systemy zarządzania ryzykiem, kontrola finansowa i budżetowanie oraz wspieranie i ochrona *whistleblowers* (pytanie 6) – zostały przez respon-

dentów uznane za ważne i bardzo ważne dla kształtowania dobrego nadzoru korporacyjnego. Rozproszenie udzielonych odpowiedzi było małe, co wskazuje na zgodność opinii respondentów w tej kwestii. Jedynie wspieranie i ochrona *whistleblowers* przez część respondentów zostały uznane za nieważne.

Należy zauważyć, że respondenci nie sformułowali żadnych uwag (pytanie 7) odnośnie do roli audytora zewnętrznego lub systemu kontroli wewnętrznej w kształtowaniu dobrego nadzoru korporacyjnego w Polsce.

Siódma część ankiety (3 pytania) dotyczyła badania aktywności akcjonariuszy. W pierwszym pytaniu proszono o ocenę, jak skuteczne są: fundusze emerytalne, fundusze powiernicze, banki, towarzystwa ubezpieczeniowe, indywidualni inwestorzy posiadający pakiety akcji oraz rozproszeni akcjonariusze w kształtowaniu dobrego nadzoru korporacyjnego w Polsce.

W tej części ankiety przeważają oceny neutralne i względnie równomiernie rozłożone oceny ważne i nieważne. W opinii respondentów skuteczność akcjonariuszy jest niewielka. Jediną grupą wyróżniającą się pod tym względem są banki, których skuteczność wpływania na kształt nadzoru korporacyjnego została uznana za znaczącą. Duże rozproszenie ocen spowodowane jest głównie małym odsetkiem respondentów niemających zdania w badanej kwestii.

W pytaniu drugim proszono o ocenę ważności takich aspektów aktywności akcjonariuszy jak: publiczna krytyka członków zarządu i rady nadzorczej, wpływ na efektywność działania zarządu i rady nadzorczej oraz na rewizję wynagrodzeń dyrektorów zarządzających, regularne dyskusje z członkami zarządu i rady nadzorczej na temat problemów strategicznych, zachowywanie stabilnego akcjonariatu, głosowanie na walnym zgromadzeniu akcjonariuszy, wykorzystanie głosowania elektronicznego, publikowanie wyników głosowań przeprowadzanych w trakcie walnego zgromadzenia akcjonariuszy oraz zaskarżanie menedżerów lub audytorów o zaniedbania lub nieprzestrzeganie obowiązków.

Za najważniejszy aspekt aktywności akcjonariuszy uznano głosowanie na walnym zgromadzeniu akcjonariuszy. Respondenci uznali je za ważne i bardzo ważne, przy jednoczesnym braku ocen nieważnych. Za najmniej ważne działanie akcjonariuszy uznano wykorzystanie głosowania elektronicznego. W tej kwestii oceny respondentów rozkładają się równomiernie od nieważnych do ważnych, z przewagą opinii, że jest to mało ważny aspekt aktywności akcjonariuszy.

Nie zgłoszono żadnych uwag odnośnie do roli aktywności akcjonariuszy w promowaniu dobrego nadzoru korporacyjnego w Polsce.

Ostatnia część ankiety, ósma (2 pytania), została poświęcona ocenie polskiego kodeksu dobrych praktyk w następujących aspektach: ochrona interesów akcjonariuszy mniejszościowych, wspieranie aktywności akcjonariuszy, powiększanie zakresu publikacji informacji o spółce, wzrost efektywności członków zarządu i rady nadzorczej, kształtowania motywacyjnych form wynagradzania członków zarządu, zwiększanie efektywności audytorów zewnętrznych, doskonalenie

systemów kontroli wewnętrznej, regulowanie rynku kontroli spółek (przejęcia) i promowanie odpowiedzialności społecznej spółek.

W opinii respondentów polski kodeks dobrych praktyk w żadnym z badanych aspektów nie jest zadowolający. Rozkłady opinii we wszystkich obszarach były dość równomierne, z głosami zarówno o nieważności aspektów, jak i o ich ważności. Zróżnicowanie udzielonych odpowiedzi jest znaczące i świadczy o znacznej polaryzacji opinii.

Najlepiej oceniano powiększenie zakresu informacji publikowanych o spółce, a także ochronę akcjonariuszy mniejszościowych. Najniżej oceniono rekomendacje dotyczące kształtowania motywacyjnych form wynagradzania członków zarządu oraz uregulowanie rynku kontroli spółek (przejęcia). Z kolei za najmniej ważne uznano kształtowanie motywacyjnych form wynagradzania członków zarządu i regulowanie rynku kontroli spółek (przejęcia).

Respondenci nie przedstawili żadnych dodatkowych uwag odnoszących się do oceny obowiązującego kodeksu dobrych praktyk. Uzyskane wyniki potwierdzają potrzebę przeprowadzenia pełnych badań dotyczących obowiązującego kodeksu dobrych praktyk nadzoru korporacyjnego.

Ogólną ocenę odpowiedzi badanych respondentów przedstawia tabela 1. Zawiera ona informację, jak często dana ocena punktowa (w skali od 0 do 7) była oceną minimalną, maksymalną i najczęściej występującą. Na przykład: 27 w pierwszym wierszu i ostatniej kolumnie oznacza, że w 27 kwestiach (pytaniach) najczęstszą (dominującą) oceną była ocena 7 (czyli „bardzo ważne”).

Tabela 1.

	nie wiem	zupełnie nieważne		neutralne			bardzo ważne	
ocena punktowa miara	0	1	2	3	4	5	6	7
dominanta	0	0	6	2	8	36	33	27
min	39	36	16	11	7	3	0	0
max	0	0	0	0	0	1	13	98

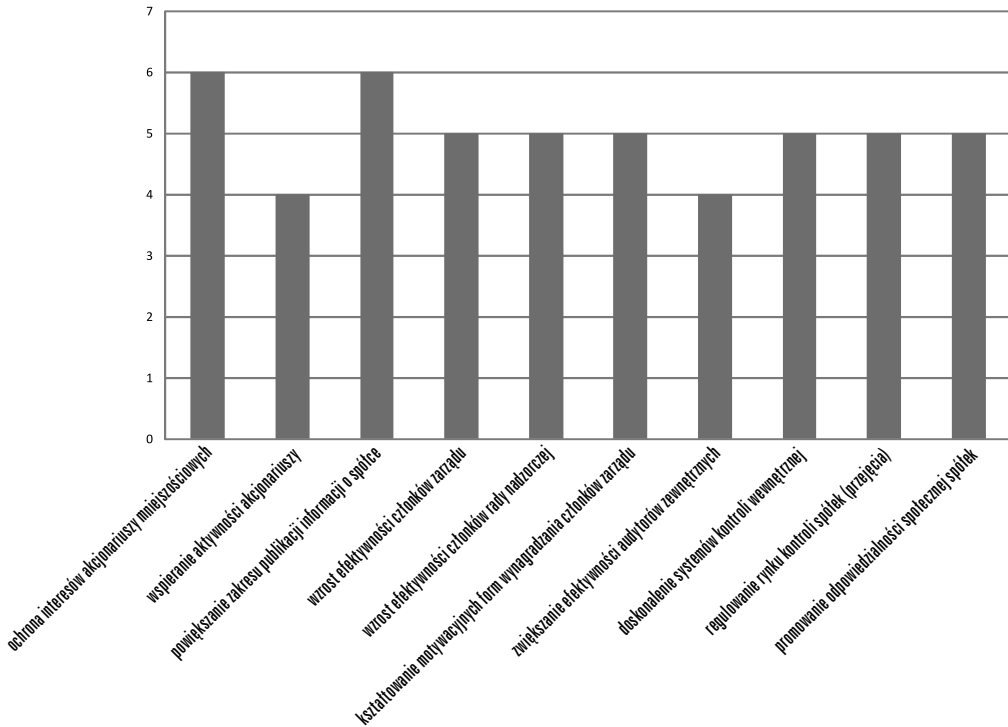
Źródło: badania własne.

W ankiecie ujęto 119 możliwych do udzielenia odpowiedzi. Wśród nich znajdowało się 7 pytań otwartych, w których proszono respondentów o zamieszczenie własnych uwag. Z powodu braku takich refleksji suma wariantów odpowiedzi wyniosła 112 (sumy w wierszach).

Dominanty wariantów odpowiedzi są bardzo wysokie, co wskazuje na wagę, jaką w opinii respondentów mają poruszane kwestie. W 96 na 112 przypadkach dominanta jest wyższa niż 4 punkty (ocena neutralna), aż w 27 przypadkach respondenci uznali poruszane kwestie za bardzo ważne (dominanta 7 punktów).

Rysunek 1 przedstawia dominanty (najczęstsze odpowiedzi) w kluczowych ocenach polskiego Kodeksu Dobrych Praktyk.

Rysunek 1 | Dominanty (najczęstsze odpowiedzi) w kluczowych ocenach polskiego Kodeksu Dobrych Praktyk



Źródło: opracowanie własne.

Żaden z respondentów nie wskazał na brak ważności badanych zagadnień dotyczących dobrych praktyk. Przeważały oceny ważne (5 i 6 punktów). Należy jednak zauważyć brak ocen bardzo ważnych (7 punktów) oraz w dwóch przypadkach wystąpienie ocen neutralnych (4 punkty).

Konkludując, należy ponownie podkreślić, że względu na bardzo mały odsetek odesłanych ankiet, pełniejsza ich analiza nie jest możliwa i celowa. Prezentowane badania mają charakter wstępny i nie stanowią wniosków reprezentatywnych dla polskiego rynku kapitałowego, gdyż analizowane firmy nie mogą stanowić reprezentatywnej próby spółek notowanych na GPW w Warszawie.

Na podstawie wyników przeprowadzonych badań można wnioskować, że badane spółki są zainteresowane rozwojem nadzoru korporacyjnego w Polsce. W większości poruszanych kwestii mają własne opinie, które są jednak wysoce zróżnicowane. Można wskazać zaledwie kilka aspektów, w odniesieniu do których badane spółki są względnie zgodne.

Rozproszenie ocen w zdecydowanej części badanych kwestii jest duże lub bardzo duże, sięgające często całej skali pomiarowej, a więc 7 punktów. Nie można jednak ocenić, czy tak znaczne rozproszenie opinii wynika z rzeczywistych różnic w opiniach, czy też jest rezultatem pojedynczych głosów w bardzo małej próbie badanych przedsiębiorstw.

Wyniki badań potwierdzają potrzebę przeprowadzenia pełnych badań jakości polskiego nadzoru korporacyjnego.

B I B L I O G R A F I A

Cadbury Code, The Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance: The Code of Best Practice (1992) London: Gee Professional Publishing.

Campbell, K., Jerzemowska, M., Najman, K. (2006) Wstępna analiza przestrzegania zasad nadzoru korporacyjnego przez spółki notowane na GPW w Warszawie w 2006 roku. W: *Tendencje zmian w nadzorze korporacyjnym*. Łódź: Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego.

Campbell, K., Jerzemowska, M. (2008) *The politics of corporate governance reforms in Poland*, EURAM Conference, Lubljana, Slovenia, 14–17 maja 2008.

Dobre praktyki w spółkach publicznych w 2002 roku (2002) Warszawa: Komitet Dobrych Praktyk Forum Corporate Governance.

Dobre Praktyki w spółkach publicznych 2005 (2004) Warszawa: Komitet Dobrych Praktyk Forum Corporate Governance.

Dobre praktyki spółek notowanych na GPW (2007) Warszawa: Rada Giełdy.

Financial Crisis. Reform and Exit Strategies (2009) The road to recovery: Update on the OECD's Strategic Response to the Financial and Economic Crisis. OECD, marzec 2009.

Jerzemowska, M., Campbell, K., Najman, K. (2006) Wstępna analiza przestrzegania zasad nadzoru korporacyjnego przez spółki notowane na GPW w Warszawie w 2005 roku. W: Rudolf, S. (red.), *Tendencje zmian w nadzorze korporacyjnym*. Łódź: Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego.

Kirkpatrick, G. (2009) *Corporate Governance Lessons from the financial crisis*. OECD, 11 lutego 2009.

Modernising Company Law and Enhancing Corporate Governance in the European Union – A Plan to Move Forward Commission Of The European Communities (2003) Brussels, 21.5.2003 COM (2003) 284 final.

Kodeks nadzoru korporacyjnego dla spółek publicznych (2002) Gdańsk: Polskie Forum Corporate Governance, Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową.

OECD Principles of Corporate Governance (2004) Paris: OECD.

Nartowski, A.S. (2008) Dobre praktyki spółek notowanych na GPW. Podręcznik. *Przegląd Corporate Governance*, numer specjalny.

Solomon, J. (2007) *Corporate Governance and Accountability*. Chichester: John Wiley & Sons.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19 lutego 2009 r. w sprawie informacji bieżących i okresowych przekazywanych przez emitentów papierów wartościowych oraz warunków uznawania za równoważne informacji wymaganych przepisami prawa państwa niebędącego państwem członkowskim.

Uchwała Nr 1013/2007 Zarządu Giełdy Papierów Wartościowych w Warszawie S.A. z dnia 11 grudnia 2007 r. w sprawie określenia zakresu i struktury raportu dotyczącego stosowania zasad ładu korporacyjnego przez spółki giełdowe.

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2002 r. nr 76, poz.694 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. o ofercie publicznej i warunkach wprowadzania instrumentów finansowych do zorganizowanego systemu obrotu oraz o spółkach publicznych (Dz.U. Nr 184, poz. 1539, z późn. zm.).

Ustawa z dnia 22 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz nadzorze publicznym; Dz.U. 2009 nr 77 poz. 649.

www.gpw.com.pl, Statystyka oświadczeń (29.01.2007).

Qualitative Approach To Build The Concept Of Social Responsibility Disclosures Based On Shari’ah Enterprise Theory

Inten Meutia, Made Sudarna, Iwan Triyuwono, Unti Ludigdo | University of Sriwijaya, Indonesia | Inten26@yahoo.com

Abstract

This research aims to develop the concept and characteristics of social responsibility disclosure and items for the social responsibility disclosure of Islamic banks. This research was conducted based on the critical paradigm by using Habermas’s Theory of Communication Action in understanding social reality. Habermas’s Communication Theory of Action that is used extended with spirituality. This study also use *Shari’ah Enterprise Theory* to analyze and to produce the concept of social responsibility disclosure for Islamic banks.

This research use a qualitative approach in gathering and analyzing data. The Analysis was conducted on the annual reports of three Islamic banks in Indonesia, Bank Mega Syariah, Bank Syariah Mandiri and Bank Muamalat Indonesia. In addition the analysis was also conducted based on the results of interviews with stakeholders, including direct and indirect stakeholders.

As a result of the analysis of the stakeholder’s interests, this study found spiritual values. These values are sharing, *rahmatan lil alamin* and *maslaha*. These values are used as a guide in developing items of social responsibility disclosure. Further more, a concept of social responsibility disclosure is derived based on the *Shari’ah Enterprise Theory*. This research ultimately propose a form of social responsibility disclosure for Islamic banks that show efforts to meet vertical accountability to God, and horizontal accountability to people and environment, considering the material

and spiritual needs of stakeholders and disclosing information both qualitatively and quantitatively.

| Introduction

Recently there have been significant development in the world of Islamic banking. Some results of research conducted, such as the Financial Insights & General Council on Islamic Banks (2008), The Asian Banker (2007), and General Council for Islamic Banks and Financial Institutions (2008), showed that the growth rate of Islamic banks reached more than 15 percents, which makes it as the fastest-growing segment in some Islamic countries. In addition, assets of Islamic banks worldwide exceeded U.S. \$ 580 billion, up until 66 percent compared to the year 2007 (U.S. \$ 350 billion). The number of banks has increased from 176 banks on 1997 to over 396 banks in 2008 that operate in over 75 countries worldwide.

In Indonesia, the same developments have also occurred. Until the year 2008 there are five Islamic banks, 27 Islamic business units of conventional banks with the number of offices reached 953 and 131 BPRS. On 2008 the Islamic banking industry has increased, the volume of business at the end of 2008 reached Rp 49.55 trillion, with a share of total national banking assets amounted to 2.14% (Bank Indonesia, 2008).

| Islamic principles, banks and their social responsibility reporting

Islamic bank is a bank that should carry out its activities based on Islamic principles. The main factor underlying the establishment of Islamic banks is the desire to run an economic system based on the values and principles of shariah. Usmani (2000) states that the underlying philosophy of Islamic banks are aiming to distribute justice that is free from all forms of exploitation.

Viewed from the physical size and the material in the form of total assets, profitability, number of branches as well as many conventional banks opening Islamic business units, the growth of Islamic banks are quite encouraging. Islamic bank resilience to face the economic crisis a few years ago showed that this bank has shown its existence in the economic arena. However, the success of a company especially a company that claims operating in accordance with Islamic principles, can not be seen simply by measuring the physical and material development.

Haniffa and Hudaib (2004) states that one opportunity to demonstrate responsibility and commitment in meeting the needs of the Muslim community and society in general is through the disclosure of information that is relevant and reliable in the annual report. Through the disclosure of social responsibility, Islamic banks can provide information on the extent to which it has fulfilled the function as a means to improve the welfare of the community.

Nevertheless, some existing research indicate that Islamic banks does not fully fulfill their social role as desired by the principles of shari'ah (Aggarwal and Yousef 2000; Usmani 2000; Maali et al. 2003). For example: Islamic banks should be more emphasis on the financing of profit and loss sharing (musharaka), but in reality very few of Islamic banks are paying attention to this social aspect. In Indonesia, the financing structure is still dominated by murabahah, funds growth tend to murabahah is constant in the range of 58.87% of total financing in the year 2008. While growth of musharaka contract by using the concept of profit sharing is only 19% (Bank Indonesia, 2008).

A study of 32 Islamic banks was done by researchers from the International Institute of Islamic Thought on 1996 found that economic goals have been set aside the social goals of these banks. This study also concluded that economic criteria has become a priority compared with social criteria in evaluating investment (Maali et al. 2003). Aggarwal and Yousef (2000) found that when Islamic banks are expected to help small entrepreneurs who do not have access to credit to the conventional banking system, on the contrary they rely on market financing. This is something that contradiction with Islamic principles for the welfare of the community. Furthermore Aggarwal and Yousef (2000) concluded that economic factors play a role in shaping more structure than the Islamic banks and religion.

Associated with social responsibility reporting, analysis undertaken by Maali et al. (2003) also stated that social responsibility reporting of Islamic banks do not meet the standards for the company which operates under Islamic principles. Finding of Maali et al. (2003) show that social issues are not the issues most Islamic banks. Pay attention to. The findings of Haniffa and Hudaib (2004) regarding the disclosure practices of Islamic financial institutions show the lack of disclosure, clarity and consistency. Haniffa and Hudaib (2004) concluded that the practice of disclosure in these financial institutions is not sufficient to fulfill its obligations to God, society, the institution and to demonstrate accountability.

Another study of Haniffa and Hudaib (2007) concerning the annual report of seven Islamic banks in the world showed that a large discrepancy between the information disclosed in annual reports and the values of Islamic business ethics. This discordance is related to the four dimensions, namely a commitment to the community, the disclosure of company mission and vision, contribution and management of zakah, charity and benevolence as well as information about management.

Islamic financial institutions social function and accounting standards based stakeholders and legitimacy theories

Has not fulfilled the social function of Islamic financial institutions through the disclosure of social responsibility which includes Islamic values may be occurred because in some aspects of Islamic financial institutions are still holding on conventional accounting standards, including in terms of disclosure. Harahap (2003) revealed that despite Accounting, Auditing Organization

for Islamic Financial Institution (AAOIFI) has been developed, but the accounting standards, including disclosure of social responsibility are still mostly based on conventional accounting concept those are filled with the values of capitalism and secularism (See also Hameed 2000; Haniffa and Hudaib 2001; Triyuwono 2002; Harahap 2003).

The issues of corporate social responsibility are not new issues in accounting. Those issue began to emerge in the early 20th century where the company at that time criticized for alleged anti-social nature. While the disclosure of corporate social responsibility is a way for companies to communicate with stakeholders that the companies pay attention to social and environmental impact caused by the companies. There are two theories those are often used to explain the practice of disclosure of corporate social responsibility, namely the legitimacy theory and stakeholder theory. Disclosure of social responsibility in the view of both theories aim to gain legitimacy from the community to the survival of the company. Ultimately culminate in the interests of owners. Therefore it is not surprising that several studies have noted that companies, including Islamic financial institutions have a tendency to make a positive disclosure (Deegan and Rankin 1996; Maali et al. 2003). In addition there are many more research findings such as: Tilt (2001), Belal (2001), Hall (2002), Donovan (2002), Rahaman et al. (2004) and Ann et al. (2008) showed that disclosure of social responsibility that is based on both theories are nothing more than an attempt to maintain the status quo in the community. Therefore, disclosure of social responsibility based on these two theories should not be used in an Islamic corporation because this institution was established based on the philosophy of Islam which emphasizes on spiritual values.

| **Shari'ah enterprise theory as a social responsibility reporting theoretical foundation**

When we talk about Islamic financial institutions, then the issue of social responsibility becomes more interesting to be appointed. This is because the philosophy underlying the establishment of Islamic banking is to realize the welfare of society at large and to place public interest above individual interest. Islamic banking was established based on different philosophies with the companies in general. It was founded as an effort to meet not only the material needs, but especially the spiritual needs of the community. To be able to meet that goal, the practice should be based on the theories that fit to philosophy of Islamic banking. In connection with the disclosure of social responsibility, it is not appropriate if the practice is constituted by the capitalist theories such as legitimacy theory and stakeholder theory.

Enterprise theory is a concept that many proposed as an alternative to the entity theory in an economic system of Islam, especially Islamic accounting (Harahap 1997; Triyuwono 2000; Adnan 2002). This is because this theory include social aspects and accountability. Enterprise theory according to Slamet (2001) in Triyuwono (2006) is the most fitting theory for sharia accounting because it contains the values of justice, truth, honesty, trust and accountability. According to Slamet (2001) Enterprise Theory is „worldly” and has no concept of tawhid. In order to accordance with sharia, this concept should be internalized by the values of unity. Shari'ah Enterprise

Theory is an enterprise theory that has been internalized by the value of the Lordship. In the Shari'ah Enterprise Theory the most important axiom is God as creator and sole owner of all existing resources in the world. While the resources owned by the stakeholders is the mandate of God. Stakeholders must use the resources according to God's command. In view of Shari'ah Enterprise Theory the distribution of wealth or value added not only applies to participants who are associated directly or participants that contributed to the company's operations, such as shareholders, creditors, employees and governments but also to other parties who are not related directly or not contribute either financial or expertise to the company. According to Triyuwono (2001) this thought is based on the premise that humans are khalifatul fil ardh which carries a mission of creating and distributing wealth for all mankind and nature. By seeing all the characteristics possessed by the Enterprise Theory of Shari'ah, it would be more appropriate if the Shari'ah Enterprise Theory using as a concept to describe the disclosure of corporate social responsibility, especially the Islamic financial institutions. Islamic banking established with the goal to be an alternative to the capitalist economic system which has a major role in increasing economic prosperity and social, material and spiritual for all stakeholders. Disclosure of social responsibility will provide information on how far the company has fulfilled its main role is.

| Research orientation and methodology

Based on what has been described above, the focus of this research problem are:

- How is the concept and characteristics of social responsibility disclosures for Islamic banks based on Shari'ah Enterprise Theory?
- What are the information related to the social responsibilities that should be disclosed by the Islamic bank based on Shari'ah Enterprise Theory?

The main objective of this research is to develop a form of social responsibility disclosure that has the material and spiritual values.

This research was conducted based on the critical paradigm. This paradigm is considered more appropriate since, in accordance with the purpose of research that is not only trying to understand but also seeks to change social reality. The objective of research in this paradigm according to Sarantakos (1993: 37) is to explain and criticize social reality and empower human beings to conquer it. To understand the reality of social responsibility disclosures, this study used Habermas's communication action theory as a framework to analyze. Habermas's perspective about „lifeworld” will be used to understand that the disclosure of social responsibility is a social process that is not separated from the underlying theory (knowledge) and interest of the parties involved in the disclosure. But in this case the researcher did not use Habermas's perspective as it is. This is because, according to researcher self-reflection process is not always based on the ratio but also from spiritual values. Based on the premise that self-reflection not only derived from the ratio but also of spiritual values. The researcher using Shari'ah Enterprise Theory as a theory that has been internalized by the spiritual values to derive the concept of social responsibility disclosure for Islamic bank.

| **Research Methods**

This study used a qualitative approach in obtaining and analyzing data. If quantitative research generally has a large area, complex variations, but located on the surface. Thus qualitative research is in a narrow space with a low level of variation but has an infinite depth discussion. Qualitative approach is a process of research and understanding based on a methodology to investigate human social phenomena and problems. In this approach, researchers create a complex picture, examine the words, reports detailed views of informants, and conduct studies on the natural situation (Creswell 1998: 15).

| **Theoretical and Non-theoretical Data Collection**

Theoretical data collection was done through a literature review to explore the concepts and theories about the CSR. Theoretical data in this case is the conceptual and operational model of the CSR has been developed so far such as: Corporate Report (1975), Cheng (1976), Social Bilan (1979), Jackman (1992), Gray et al. (1996), GRI3 (2006), Corporate Citizenship (Carrol, 1991) as well as thoughts that have tried to discuss from the viewpoint of Islam such as Solomon (2002), Hameed et al. (2004), Maali et al. (2003) and Haniffa and Hudaib (2004). While non-theoretical data derived from annual reports, documents and reports related to the corporate social responsibility disclosure.

| **Empirical Data Collection**

Empirical data in this study are the data obtained from depth interviews with research informants. This activity was conducted in order to seek spiritual values that affect the interests of individuals. Although the interview results found that rational elements related to the influence of money and power but a deeper exploration is still being done on the spiritual values which are values that have been marginalized in the social responsibility disclosure practices of Islamic banks. This study tried to see the character of the informant as a whole based on the Shari'ah Enterprise Theory, namely direct and indirect stakeholders. Direct stakeholders are those who are involved and contribute directly to the company's activities, while indirect stakeholders are those who have no direct contribution to the bank, but according to shari'ah this party is entitled to receive welfare from the company.

| **Research Informant**

Informants in this study consisted of:

- 1) sharia bank commissioner,
- 2) the head of Islamic bank branches,
- 3) marketing manager of Islamic bank,

- 4) customers of Islamic bank,
- 5) Sharia Supervisory Board,
- 6) Directorate of Islamic Banking Bank Indonesia,
- 7) Council National Shariah,
- 8) Indonesian Institute of Accountants Standards Board,
- 9) environmental activists, and
- 10) ordinary people.

| **Technical Analysis**

Analysis was done by reading the disclosure in annual reports. The annual report which analyzed were the annual reports of Bank Syariah Mandiri, Bank Muamalat Indonesia and Bank Syariah Mega Indonesia. All three banks were selected for having a long operation and is not a sharia units or windows of conventional banks with the assumption of an Islamic commercial banks, these banks have a different authority with conventional bank sharia unit whose status is not independent and still take shelter under the rules of conventional banking management.

Analysis was performed by using the Theory of Communication Action which has been extended, by seeing the role of spirituality and rationality in the annual report. This was done by looking at the role of money, power and principle on disclosure practices. Through this analysis can be known how the role of steering media (money, power and principle) on the disclosure made by the bank. This is important so that researcher get an idea about the theme and what items have been disclosed by the Islamic bank associated with corporate social responsibility. In addition the analysis was also performed by using the concepts of the Shari'ah Enterprise Theory in order to find and identify the interests of anyone who has been considered by the Islamic bank. This is useful for determining the appropriateness of social responsibility disclosures with concepts in the Shari'ah Enterprise Theory. These concepts include: vertical accountability to God; horizontal accountability to direct, indirect stakeholders and the environment, as well as the concept of balance.

| **Findings and Discussions**

Findings within Annual Report

From the analysis of annual reports of three Islamic banks, it was found that the process of self-reflection that occurs in individuals who engage in the practice of Islamic banking is basically derived from the spirituality and rationality. This can be seen from the disclosure of information by these banks. Number of disclosures relating to profit and power show that the process of self-reflection in this case is more influenced by rationality. The existence of the spiritual information have shown that in addition to rationality, spirituality is a resource for individuals in running

the bank's operations. However from the disclosure can be seen that the spiritual values that become the source of self-reflection has not been widely applied in corporate operations.

When accountability to God is understood as adherence to the ruling National Islamic Council as indicated by the Shari'ah Supervisory Board opinion, it can be said that all three banks already meet the accountability to God. However, as noted by Al Mograbi (1996) that Islamic banks have two important roles in the community: the role of religious and financial. In a religious perspective, Islamic banks are responsible for compliance with Islamic principles. Concerning the role of finance, Islamic banks have a right to control the funds that actually gives them the opportunity to conduct social activities for the welfare of society and environment. The two roles should be done in parallel. Accountability to God and to humans and the environment in this case, like two sides of a coin that can not be separated and should not be separated.

Accountability to stakeholders and the environment, which is the horizontal accountability of Islamic bank, more targeted to specific stakeholder groups, especially the owner. Instead of two groups stakeholders who discussed by the Shari'ah Enterprise Theory, the direct stakeholders are groups that get more attention in the form of information related to efforts to meet the welfare of this group. This indicates the absence of balancing the fulfillment the welfare of stakeholders as desired by Shari'ah Enterprise Theory. Efforts to meet the welfare of any direct stakeholders in this case did not show a balance because the information disclosed more to do with the interests of owners and regulators. While the disclosure of information related to efforts to meet the welfare of other groups takeholders such as direct customers and employees is very limited.

Disclosure of information relating to efforts to meet the welfare of the indirect stakeholders such as society and the natural environment is not widely applied. Besides, the informations were disclosed in commonly associated with the material information only. Observing further the contents of the disclosure, it can be concluded that most of the themes expressed in the annual report by the three banks associated with the Sharia Supervisory Board opinion, the value adopted by the company, human resources, attention to the Micro Small and Medium Enterprises, Good Corporate Governance and activities charity or philanthropy. Disclosure relating to the theme of environment was very few and almost none except at Bank Syariah Mandiri that disclosed cooperation with the Ministry of Environment. Disclosure of information relating to social responsibility activities did not reveal a clear source of funding and allocation in detail whether derived from *zakat* funds or *qardhul hasan*. Besides, the disclosure of information about the charity and *qardhul hasan* also very limited. Actually, this information should show real application of the values adopted by banks such as *rahmatan lil alamin*, sharing and devotion to God.

Role of Money, Power and Principle

In annual reports, information relating to the profit is the information always disclosed by the Islamic bank. The importance of money for the Islamic bank can also be seen from the statement following informants:

After all, the bank was essentially looking for-profit institutions...

(Head of Islamic Banking Branch)

The focus of the current Islamic bank is to socialize the effort to increase market share

(Directorate of Islamic Banking, Bank Indonesia)

The same was confirmed by the manager of one Islamic bank, which stated:

Basically, the purpose of Islamic banks or conventional bank is looking for a profit, if not to profit how we can survive... just to make money in a way that permitted by the religion, leaving the usury... (Islamic bank manager)

In addition to „money” Habermas said that „power” is something else that may affect the „interest”. Role of „power” can be seen very clearly in the annual report of the company through the disclosure of information relating to good corporate governance (GCG). The role of power from Bank Indonesia, Indonesian Institute of Accountants (IAI) and the National Shariah Board of Islamic banking activities in Indonesia were expressed by some informants the following:

BI has its own regulations related to the characteristics of Islamic banks, among others: the way the assets quality Islamic bank, Islamic bank operational procedures both in terms of fund raising, operational funds and Islamic banking services in relation to compliance with shariah principles, guidelines for the listing of Islamic bank, reporting for Islamic banks (Directorate of Islamic Banking, BI).

In connection with the Sharia Supervisory Board Opinion there is provision of BI, which requires reports every six months to the BI about the sharia compliance (Member of the National Islamic Council).

... in our everyday operations we are subject to the rules issued by the Directorate of Islamic Banking BI and fatwas issued by the National Islamic Council. So the same as conventional bank there are rules to follow, even in the Islamic bank is more stringent with the Fatwa DSN, not only must follow the rules of the BI, the transaction must also consider the suitability of a fatwa (Islamic bank branch head).

In addition to the informant's statements above, the influence of power to interest can also be viewed from any disclosure of information in the annual report which states that banks have been practicing good corporate governance and the existence of the Sharia Supervisory Board Opinion. The principle as stated by Agustian (2005) is something that can affect the „interest”. The principle in this case is a natural consciousness to cling to the eternal Creator, which makes men aware the relationship with the Creator and its function as *Abduh, khalifatullah fil ard* and realize their responsibilities in the noble task *rahmatan lil alamin* in seeking *mardhatillah*.

From the analysis also, we also found several principles (spiritual values), which were used as reference by the informant. These shows the relationship between individuals and their Creator. These values include: sharing, *rahmatan lil alamin* and *maslaha*. These principles are the values that have been marginalized in corporate social responsibility disclosure activities. Use of these

values are mostly still at the level of normative and do not show the true meaning. These values still need to be translated further to be used as guidelines for disclosure of social responsibility activities of Islamic bank.

| Translating: Sharing, *Rahmatan lil alamin* and *maslaha*

In this section the researcher translated the values found in the previous stage into disclosure items for the social responsibility of Islamic bank. The process of self-reflection is an important thing that is used in this stage, by looking at the theory and explore further the relationship between the values that have been found with the teachings of Islam. Order to get the themes and items should be disclosed by the Islamic bank associated with the principle adopted. Application of the principle of sharing and *rahmatan lil alamin* can be seen in table 12.1 and table 12.2.

Table 1 | Sharing Principle Application in CSR's Disclosure

Principle	Description	Practice	Disclosure
Fair Sharing	<ul style="list-style-type: none"> – Not supporting the interests of certain stakeholder groups. – Giving balanced attention for the interests of all stakeholders – Sharing goodness in the form of <i>amar ma'ruf nahi munkar</i>. 	<ul style="list-style-type: none"> – Giving priority to financing that based on PLS – Running efforts to improve financing that based on PLS – Giving <i>zakat</i>, <i>infaq</i> and <i>sadaqah</i> to the poor people – Monitoring and evaluating the benefits of ZIS fund – Running non-discrimination policies on employees in terms of wages, trainings, and career developing opportunities – Reducing the practice of outsourcing 	<ul style="list-style-type: none"> – Disclosing the amount of financing that based on PLS's scheme – Disclosing the percentage of PLS's financing compared to other schemes – Disclosing the efforts taken to improve PLS – Disclosing audited ZIS's report – Disclosing the overall results of ZIS's evaluation and benefits – Report of <i>Zakat</i> fund and <i>qardhul hasan</i>. – Audited report of <i>zakat</i> and <i>qardhul hasan</i>
		<ul style="list-style-type: none"> – Not providing financing to the company indicated to the practice of discrimination on employees and violate human rights – Make a donation to the institutions that benefit society 	<ul style="list-style-type: none"> – Explanation of the sources and uses of <i>zakat</i> funds – Explanation of the sources and uses of <i>qardhul hasan</i> funds – Explaining <i>qardhul hasan</i> grantees – Disclosing non-discrimination policies applied on employees in terms of wages, trainings, and career developing opportunities. – Wages and remuneration policy – Providing trainings and education to employees – Employees' number data based on gender, occupation, and education; including contract workers – Number of trainings and education provided to employees – Awards for employees – Disclosing bank's policies in term of outsourcing – Disclosing if there are any discrimination issues that will be used as consideration of providing financing. – Disclosing donations given to activities/institutions that provide many benefits to society.

Table 2 | Rahmatan lil Alamin Application in CSR's Disclosure

Principle	Description	Practice	Disclosure
<i>Rahmatan lil alamin</i>	<ul style="list-style-type: none"> – Giving grace, benefit to all stakeholders, especially to those that had been marginalized in the modern banking system so far 	<ul style="list-style-type: none"> – Professional DPS – Encouraging the development of UMKM by financing channel – Launching the energy saving policies in internal environment – Supporting efforts to conserve the environment in the forms of contribution/donations – Not financing companies indicated to the destruction of environment 	<ul style="list-style-type: none"> – DPS's opinion – Disclosing the fatwa and operational aspect that were obeyed and not obeyed along with reasons – DPS's member qualification and experience – Activities undertaken by DPS's member – Remuneration of DPS's member – Whether the transactions/source of income/expenses that do not fit syariah are present or not – Number of transactions that do not fit syariah – Reasons for the existence of such transactions – Product information and underlying syariah concept – Disclosing efforts done to encourage the development of UMKM – Disclosing the portion of UMKM's financing – Disclosing efforts done to support energy saving and global warming effect's reducing in the internal environment – Disclosing the amount of contribution for environmental conservation efforts
<i>Rahmatan lil alamin</i>	<ul style="list-style-type: none"> – Giving grace, benefit to all stakeholders, especially to those that had been marginalized in the modern banking system so far 	<ul style="list-style-type: none"> – Professional DPS – Encouraging the development of UMKM by financing channel – Launching the energy saving policies in internal environment – Supporting efforts to conserve the environment in the forms of contribution/donations – Not financing companies indicated to the destruction of environment 	<ul style="list-style-type: none"> – Disclosing policies taken relating to the financing of the company that is potential and indicated on environmental damaging – Bank's internal policy that supports the energy saving and conservation program. – Contribution to organizations that provide benefits to environmental conservation – Direct contribution to the environment (tree planting etc.)

Maslaha as described in the previous chapter means the interests of many people. Giving priority to the interests of many people over the interests of certain groups are highly recommended in Islam. In this case the considerations in determining whether an activity will be done or not are the benefit and the damage. If an activity brings benefits to many people than the damage, then it is recommended to be done. And if an activity is causing damage to many people it should not be made. In this case the level of *maslaha* proposed by AlShatibi provide guidelines about what and whose interests should take precedence so that injustice does not arise. Some writers like Kamali (1989a, 1989b, 1999); Chapra (2000a); Nyazee (2000); Mumisa (2002), Sardar (2003) and Hallaq (2004) considered that the classification of *maslaha* by AlShatibi is related and have strong links with Islamic objectives to ensure that community interests are protected in the best manner.

By using *maslaha* principles in practices of social responsibility disclosure for Islamic bank this means that the *hajjiyyat* and *daruriyyat* level should get more attention than *tahsiniyyat* level. This means that banks are required to disclose what they have done related to the fulfillment of social responsibility at the *daruriyyat* and *hajjiyyat* level before disclosing what has been done at the *tahsiniyyat* level. For example, the disclosure of bank policies regarding the financing of companies that potentially or damaging the environment is more important than disclosure of bank's activities in contribute to environmental NGOs.

Developing Basic Concepts of CSRD based on Shari'ah Enterprise Theory

Based on the Shari'ah Enterprise Theory, the characteristics of corporate social responsibility disclosure (CSR) reports for the Islamic bank are as follows:

- 1) Disclosure of social responsibility is a form of human accountability to God and is intended to gain legitimacy from God as the ultimate goal.
- 2) Disclosure of social responsibility must have a purpose to provide information to all stakeholders (direct, indirect and natural) in relation to how far the institution has complied with obligations towards all stakeholders. This is as part of an effort to comply with accountability for human.
- 3) The existence of social responsibility disclosures is mandatory, viewed from the Islamic bank functions as an instrument to realize the goals of *sharia*. CSR report will be a report that will complement the interests of all stakeholders who have been neglected in the modern accounting system.
- 4) Social responsibility disclosure should include material and spiritual dimensions associated with the interests of all stakeholders. Consideration of public interest (*maslaha*) will be the basis of disclosure.
- 5) Disclosure of social responsibility should contain both qualitative and quantitative information.

From the five basic concepts, it can be said that the first and third characteristic relate to the purpose and nature of the existence of disclosures of social responsibility. While the second and fourth characteristic are a guidance to produce disclosure themes and items, while the fifth characteristic relates to the priority guidelines for disclosure. The difference between the theoretical concept based on Shari'ah Enterprise Theory and based on stakeholder theory and legitimacy can be seen in table 3.

Next table 4 shows the items of social responsibility disclosures in order to meet the vertical accountability to God and the horizontal accountability of direct stakeholders as desired in the Shari'ah Enterprise Theory. While table 5 shows the items of social responsibility disclosures to meet the horizontal accountability to indirect stakeholders and the nature.

Table 3 | CSRD's Theoretical Concept Differences

Concept	Based on <i>Shari'ah</i> Enterprise Theory	Based on Legitimacy Theory and Stakeholders
Purpose	God's legitimacy	The most important stakeholders' legitimacy
Property	Normative mandatory	Voluntary
Stakeholders	Nature's Direct stakeholders Indirect stakeholders	Human Nature
CSR D's priority	Benefits <i>Daruriyyat</i> <i>Hajjiyyat</i> <i>Tahsiyyat</i>	Profit and Power Economy Legal Ethic Philanthropy
Information	Material spiritual Qualitative Quantitative	Material Qualitative Quantitative

Table 4 | Social Responsibility Disclosure's Items
(Accountability to God and Direct Stakeholders)

Dimension	Disclosing Item	Value	Priority	Type
Vertical Accountability				
God	1. Shari'ah Supervisory Board's opinion*	<i>Rahmatan lil alamin</i>	D	Qualitative
	2. Disclosing fatwa and operational aspect those are obeyed and not obeyed, along with reasons	<i>Rahmatan lil alamin</i>	D	Qualitative
Horizontal Accountability: Direct Stakeholders				
Customer	1. Qualification and experience of DPS's* member	<i>Rahmatan lil alamin</i>	D	Qualitative
	2. Activities done by DPS's member*	<i>Rahmatan lil alamin</i>	D	Qualitative
	3. Remuneration for DPS's member*	<i>Rahmatan lil alamin</i>	D	Quantitative
	4. Whether the transactions/source of income/expenses that do not fit syariah are present or not	<i>Rahmatan lil alamin</i>	D	Qualitative
	5. Number of transactions that do not fit syariah	<i>Rahmatan lil alamin</i>	D	Quantitative
	6. Reasons for the existence of such transactions	<i>Rahmatan lil alamin</i>	H	Qualitative
	7. Product information and underlying syariah concept*	<i>Rahmatan lil alamin</i>	H	Qualitative
	8. Reports of zakat funds and qardhul hasan*	<i>Rahmatan lil alamin</i>	D	Quantitative
	9. Audit of zakah and qardhul hasan reports*	Sharing	D	Qualitative
	10. Explanation of source and uses of zakat funds*	Sharing	D	Qualitative
Horizontal Accountability: Direct Stakeholders				
Customer	11. Explanation of the sources and uses of qardhul hasan funds*	Sharing	H	Qualitative
	12. Explaining qardhul hasan grantees	Sharing	H	Qualitative
	13. Policy/effort to reduce non-syariah transaction in the future	Sharing	D	Qualitative
	14. Total financing with PLS's scheme	Sharing	D	Quantitative
	15. PLS's financing percentage compared to other financings	Sharing	H	Quantitative
	16. Policy/effort to enlarge the portion of PLS on the future	Sharing	D	Qualitative
	17. Reason of the total (no. 14)	Sharing	H	Qualitative

Employee	1. Wages and remuneration policies*	Sharing	D	Quantitative
	2. Disclosing non-discrimination policy applied on employees in the terms of wages, trainings, and career developing opportunities	Sharing	D	Qualitative
	3. Providing training and education to employees*	Sharing	D	Quantitative
	4. Employees number's data based on gender, occupation and education, including contract workers*	Sharing	H	Quantitative
	5. Number of trainings and education given to employees*	Sharing	H	Quantitative
	6. Awards for employees*	Sharing	T	Qualitative
	7. Whether there is any training related to spiritual quality improvement for employees	Sharing	D	Qualitative/ Quantitative
	8. Efforts to improve spiritual quality of employees' family	Sharing	D	Qualitative
	9. Availability of health services and counseling for employees and their families	Sharing	H	Qualitative
	10. Other facilities provided to employees and their families such as scholarships or special financing*	Sharing	T	Quantitative

**Table 5 | Social Responsibility Disclosure's Items
(Accountability to Indirect Stakeholders and Nature)**

Dimension	Disclosing Item	Value	Priority	Type
Horizontal Accountability: Indirect Stakeholders				
Community	1. Initiatives undertaken to improve public access to the financial services of Islamic banks	<i>Rahmatan lil alamin</i>	D	Qualitative
	2. Whether there is financing policy that considers discrimination issues and human rights (Eg: not finance companies or businesses that employ minors)	<i>Rahmatan lil alamin</i>	D	Qualitative
	3. Whether there is financing policy that considers the interests of public (Eg: no poor people's displacing, no fooling, marginalization)	<i>Rahmatan lil alamin</i>	D	Qualitative
	4. Efforts done to encourage UMKM's development*	<i>Rahmatan lil alamin</i>	D	Qualitative
	5. Total loans to UMKM*	<i>Rahmatan lil alamin</i>	H	Quantitative
	6. Financing's number and percentage provided to UMKM groups compared to financing of corporate and syndication	<i>Rahmatan lil alamin</i>	H	Quantitative
	7. Contribution to improve the quality of public's life in the field of religion, education, and health*.	<i>Rahmatan lil alamin</i>	D	Qualitative
	8. Total contributions are given and the source	<i>Rahmatan lil alamin</i>	T	Quantitative
	9. Donations/charity to help community groups that receive disaster*	<i>Rahmatan lil alamin</i>	T	Quantitative
Horizontal Accountability: Nature				
Nature	1. Financing policy that considers environmental issues such as energy saving, forest destruction, water and air pollution	<i>Rahmatan lil alamin</i>	D	Qualitative
	2. Disclose if there is financing given to businesses that may damage environment such as farming, forestry and mining	<i>Rahmatan lil alamin</i>	D	Qualitative
	3. Total financing to businesses that may damage environment such as farming, forestry and mining	<i>Rahmatan lil alamin</i>	D	Quantitative
	4. The reasons for undertaking such financing	<i>Rahmatan lil alamin</i>	H	Qualitative
	5. Increasing environmental awareness in employees with training, lectures or similar program	<i>Rahmatan lil alamin</i>	H	Qualitative
	6. Bank's internal policy that support energy saving and conservation program*	<i>Rahmatan lil alamin</i>	H	Qualitative/ Quantitative

7. Contribution to organizations that provide benefits to the preservation of environment*	<i>Rahmatan lil alamin</i>	T	Qualitative/ Quantitative
8. Direct contribution for environment (tree planting, etc)*	<i>Rahmatan lil alamin</i>	T	Qualitative
9. Addition to policies above undertaken by the Islamic bank.	<i>Rahmatan lil alamin</i>	D/H/T	Qualitative/ Quantitative

Table Information:

D = *Daruriyyat* (Very Important), H = *Hajiyyat* (Complement)

T = *Tahsiniiyyat* (Addition)

* *item* that has been discussed by researchers before

| Research Contribution

- 1) This study used non-mainstream paradigm and critical theory approach which aims to make the extension of the theory and concepts of social responsibility disclosures. In terms of methodology, this study provides an alternative methodology that is an extension of Habermas's theory of communication action.
- 2) In addition, this study also produced a concept of social responsibility disclosures, as well as information that must be disclosed by the Islamic bank which is derived from the Shari'ah Enterprise Theory.
- 3) The results of this research may provide enlightenment to practitioners of Islamic banking to be able to create a balance of information to improve the welfare of all stakeholders.
- 4) Items that were proposed in this study can be used as a guide for Bank Indonesia to set up the rules on disclosure of social responsibility for Islamic bank.

| Research Limitations

In analyzing the contents of the annual reports of Islamic bank in order to uncover the motivation behind the information disclosed, researcher conducted on their own. Researcher's subjectivity in this case greatly affect the result of reading. However, because this study used a qualitative approach that allows subjectivity so this limitation is not so substantial.

This study has identified three principles which indicate the form of human bondage with his Creator. These three principles are translated into items of social responsibility disclosures. This finding is probably still very modest compared to many names of God, which should be translated into human life.

| Agenda for Further Research

If in this study researcher used the Shari'ah Enterprise Theory as the basis to eliminate the use of legitimacy theory and stakeholder theory in Islamic financial institutions, then subsequent research can use other theories to reject or support this finding. Other studies can also be done

by expanding the scope of research. For example by entering the values of local wisdom that may affect the views of stakeholders on corporate social responsibility. If what is proposed in this study is limited to the Islamic bank, perhaps the next study can bring the concept that has been established in this study to a broader level as in conventional banks, or even all types of companies, because Islam is *rahmatan lil alamin*... isn't it?

R E F E R E N C E S

- Adnan, M. Akhyar** (2002) *Akuntansi Shari'ah, Arah, Prospek dan Tantangannya*. Yogyakarta: UII press.
- Aggarwal, Rajesh K, dan Tarik Yousef** (2000) Islamic Banks and Investment Financing. *Journal of Money, Credit and Banking*, Vol. 32, p. 93–120.
- Agustian, Ary Ginanjar** (2001) *Emotional Spiritual Quotient: Rahasia Sukses Membangun Kecerdasan Emosi dan Spiritual*. Jakarta: Penerbit Arga.
- Al-Mograbi, A.** (1996) *The Social Responsibility of Islamic Banks*. Cairo: International Institute of Islamic Thought.
- Bahrain Monetary Agency (2004) Islamic Finance Highlighted. *Islamic Finance Review*, Issue 5.
- Bank Indonesia, Direktorat Perbankan Shari'ah (2008) *Laporan Perkembangan Perbankan Syariah*.
- Belal, A.R.** (2001) A Study of Corporate Social Disclosures in Bangladesh. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 16(5), p. 274–289.
- Carroll, A.B.** (1979). A Three Dimensional Model of Corporate Performance. *Academy of Management Review*, Vol. 4, p. 497–505.
- Carrol, A.B.** (1991) The Pyramid of Corporate Social Responsibility: Toward the Moral Management of Organizational Stakeholders. *Business Horizons*, July–August, p. 39–48.
- Carrol, A.B.** (1998) The Four Faces of Corporate Citizenship. *Business and Society Review*, No. 100/101.
- Chapra, M.U.** (2000) Why has Islam Prohibited Interest: Rationale Behind the Prohibition of Interest. *Review of Islamic Economics*, Vol. 9, p. 5–20.
- Chen, Ping** (1976) Time for Social Accounting. *Certified Accountant*, p. 285–291.
- Creswell, J.W.** (2003). *Research Design, Qualitative, Quantitative and Mixed Methods Approaches*. Sage Publication Inc., USA.
- Donovan, G.** (2002) Environmental Disclosures in the Annual Report. *Accounting Auditing and Accountability Journal*, Vol. 15(3), p. 344–371.
- Deegan, C., Rankin, M., Tobin, J.** (2002) An Examination of the Corporate Social and Environmental Disclosures of BHP from 1983–1997: A Test of Legitimacy Theory. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 15(3), p. 312–343.
- Gray, R., Owen, D., Adam, C.** (1996) *Accounting and Accountability: Changes and Challenges in Corporate Social and Environmental Accounting*. Prentice Hall.
- Hall, J.A.** (2002) An Exploratory Investigation into The Corporate Social Disclosure of Selected New Zealand Companies. *Discussion Paper Series 211*. Massey University School of Accountancy.
- Hallaq, W.B.** (2004) *A History of Islamic Legal Theories: An Introduction to Sunni Usul alFiqh*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Hameed, S.** (2000) *From Conventional Accounting to Islamic Accounting: Review of the Development Western Accounting Theory and its Implications for a nd Differences in the Development of Islamic Accounting*, <http://www.Islamicfinance.com>.
- Haniffa, R., Hudaib, M.** (2004) Disclosure Practise of Islamic Financial Institutions: An Exploratory Study. Working Paper at the Accounting, Commerce and Finance: *The Islamic Perspective International Conference V*. Brisbane, Australia, 15–17 June 2004.
- Haniffa, R., Hudaib, M.** (2007) Exploring the Ethical Identity of Islamic Banks via Communication in Annual Reports. *Journal of Business Ethics*, Vol. 76, p. 97–116.
- Harahap, S.S.** (2003) The Disclosure of Islamic Values – Annual Report: The Analysis of Bank Muamalat Indonesia's Annual Report. *Managerial Finance*, Vol. 29(7), p. 70–89.
- Islamic Banking and Finance: Growth and Challenges Ahead (2009) Financial Insights & General Council on Islamic Banks, <http://www.sungard.com/ambit>.
- Jackman, C.J.** (1982) An Accountant's View of Social Accounting and Social Disclosure. Paper presented at an *Institute of Chartered Accountants (NSW) Professional Development Course on Social Accounting and Social Disclosure*.
- Kamali, M.H.** (1989) Sources, Nature and Objectives of Shari'ah. *The Islamic Quarterly*, p. 215–235.
- Kamali, M.H.** (1999) *Maqasid AlShari'ah: The Objectives of Islamic Law*. Islamic Research Institute, International Islamic University Islamabad. Islamabad.
- Laporan Tahunan Bank Syariah Mega (2007) <http://www.bsmi.co.id>.
- Laporan Tahunan Bank Syariah Mandiri (2007) <http://www.syariahamandiri.co.id>.
- Laporan Tahunan Bank Muamalat Indonesia (2007) <http://www.muamalatbank.com>.
- Lewis M.** (2001) Islam and Accounting. *Accounting Forum*, Vol. 25(2), p. 103–127.
- Maali, B., Peter, C., Napier, Ch.** (2003) *Social Reporting by Islamic Banks*. Discussion Paper. University of Southampton.
- Mumisa, M.** (2002) *Islamic Law: Theory and Interpretation*. Maryland: Amana Publications.
- Nyazee, I., Ahsan Khan** (2000) *Islamic Jurisprudence (Usul alFiqh)*. Islamabad: Islamic Research Institute Press.
- Rahaman, A.S., Stewart, L., Ropper, J.** (2004) Social and Environmental Reporting at the VRA: Institutionalised Legitimacy or Legitimation Crisis. *Critical Perspective on Accounting*, Vol. 15.

Reynolds, A.M., Yuthas, K. (2008) Moral Discourse and Corporate Social Responsibility Reporting. *Journal of Business Ethics*, Vol. 78, p. 47–64.

Sarantakos, S. (1993) *Social Research*. Macmillan Education Australia PTY.LTD.

Sardar, A.Z. (2003) *Islam, Postmodernism and Other Futures*. London: Pluto Press.

Sulaiman, M., Willet, R. (2003) Using the Hoftside Gray Framework to Argue Normatively for an Extension of Islamic Corporate Reports. *Malaysian Accounting Review*, Vol. 2(1).

The Asian Banker (2007) Islamic Banking and Finance: Growth and Challenges Ahead. *White Paper Islamic Banking And Finance*, <http://www.asianbankerpublication.com/A556C5/WhitePaper.nsf>.

Triyuwono, I. (2000) Paradigma Ilmu *Knowledge* dan Metodologi Penelitian. *Short Course Metodologi Penelitian Paradigma Alternatif: Untuk Akuntansi dan Manajemen*. CBIES FE Unibraw.

Triyuwono, I. (2002) Sinergi Oposisi Biner: Formulasi Tujuan Dasar Laporan Keuangan Akuntansi Shari'ah. *Prosiding Simposium Nasional Sistem Ekonomi Islami I*. PPPEI, FE Universitas Islam Indonesia. Yogyakarta.

Tilt, C.A. (2001) The Content and Disclosure of Australian Corporate Environmental Policies. *Accounting Auditing and Accountability Journal*, Vol 14(2), p. 190–212.

Usmani, M.T. (2000) *An Introduction to Islamic Finance*. Karachi, Pakistan, Idaratul Ma'arif.

Annex

Non-English terms deeper explanation

Rahmatan lil alamin: mercy for the whole of nature (*author's addendum*)

Editors addenda:

...„**Rahmatan Lil'Alamin**” means blessing for the whole world and its content, as we believe that Islam is the religion of blessing for all mankind. (<http://rahmatanlilalamin.tripod.com>, 2010.12.16)

...*rahmatan lil'alamin* (a blessing for all creation)... (<http://www.libforall.org/LF%20Egypt%20May%2008-GPN.pdf>, 2010.12.16)

Maslaha: *maslahah* as a principle which concerns the subsistence of human life, the completion of man's livelihood and the acquisition of what his emotional and intellectual qualities require of him, in an absolute sense (Hallaq 2004) (*author's addendum*).

Editors addenda:

Maslaha (Arabic محصلصم, 'public interest') is a concept in traditional Islamic Law. It is invoked to prohibit or permit something on the basis of whether or not it serves the public's benefit or welfare. The concept is related to that of Istislah. While the meaning of maslaha is 'public interest', the meaning of istislah is 'to seek the best public interest'. (From Wikipedia, the free encyclopedia, 2010.12.16).

Zakat: A religious obligation of alms-giving on a Muslim to pay a certain amount of his wealth annually to one of the eight categories of needy Muslims (*asnâf*). The objective is to take away a part of the wealth of the well-to-do to be distributed among the *asnâf*. According to the *Shariah*, zakat purifies wealth and souls (*author's addendum*).

Editors addenda:

Zakât: A certain fixed proportion of the wealth and of the each and every kind of the property liable to *Zakât* of a Muslim to be paid yearly for the benefit of the poor in the Muslim community. The payment of *Zakât* is obligatory as it is one of the five pillars of Islam. *Zakât* is the major economic means for establishing social justice and leading the Muslim society to prosperity and security (See *Sahih Al-Bukhari*, Vol. 2, Book of *Zakât* (24)).

The Zakat is a form of giving to those who are less fortunate. It is obligatory upon all Muslims to give 2.5% of wealth and assets each year (in excess of what is required) to the poor. This is done before the beginning of the month of Muharram, the first of new year. Giving the Zakat is considered an act of worship because it is a form of offering thanks to God for the means of material well-being one has acquired.

One of the most important principles of Islam is that all things belong to God, and that wealth is therefore held by human beings in trust. The word *zakat* means both „purification” and „growth”. Our possessions are purified by setting aside a proportion for those in need, and, like the pruning of plants, this cutting back balances and encourages new growth.

Zakah not only purifies the property of the contributor but also purifies his heart from selfishness and greed. It also purifies the heart of the recipient from envy and jealousy, from hatred and uneasiness and it fosters instead good-will and warm wishes for the contributors. Source: Zakat (the Alms Tax).

Paying zakat is Fard (compulsory). The Qur’an says that only those who pay zakat are in the „brotherhood of faith”. The Holy Qur’an also says that Zakat purifies assets and creates virtue (SU:9 103). Zakat is a 2.5% levy on most valuables and savings held for a full year if their total value is more than a basic minimum known as nisab. At present nisab is \$1,050 or an equivalent amount of any other currency. Cash money in your bank and building society accounts, and the release value of bonds, securities and shares in any form are zakatable if they are purchased as an investment. There is no Zakat on family home or household furniture, carpets, car, etc. But if a property...

Zakat is distributed among 8 asnaf (categories) of people, namely:

1. Fakir – one who has neither material possessions nor means of livelihood.
2. Miskin – one with insufficient means of livelihood to meet basic needs.
3. Amil – one who is appointed to collect zakat.
4. Muallaf – one who converts to Islam.
5. Riqab – one who wants to free himself from bondage or the shackles of slavery. (In Singapore, zakat due to this category of recipients is spent on those who need help to pursue education or to improve their standard of living).
6. Gharmin – one who is in debt (money borrowed to meet basic, halal expenditure).

7. Fisabillillah – one who fights for the cause of Allah.

8. Ibnus Sabil – one who is stranded in journey.

(from www.zpub.com/aaa/zakat-def.html, 2010.12.16)

Qardhul hasan: Refers to benevolent loan i.e. a loan contract between two parties with no extra charge over and above the loan. Any extra payment imposed by the lender or promised by the borrower is considered as *riba*, thus prohibited. However the borrower is permitted to pay extra on payment at his absolute discretion as a token of appreciation to the lender (*author's addendum*).

Riba: An increase, in a loan transaction or in exchange of a *ribawí* asset, accrued to the owner (lender or seller) without giving an equivalent counter value or compensation in return to the other party. It is prohibited according to *Shariah* (*author's addendum*).

Darúriyyât (The Essentials): The Essentials (*darúriyyât*) is defined as interests of lives which people essentially depend upon, comprising the five aforementioned objectives of Sharí'ah: faith (*dín*); life (*nafs*), intellect (*'aql*), posterity (*nasl*) and wealth (*mâl*) (*author's addendum*).

Hâjiyyât (The Complementary): The Complementary interests (*hâjiyyât*) supplement the essential interests and refer to interests whose neglect leads to hardship but not to total disruption of the normal order of life. In other words, these interests, other than the five essentials, are needed in order to alleviate hardship, so that life may be free from distress and predicament (*author's addendum*).

Tahsiniyyât (The Embellishments): The embellishments (*tahsiniyyât*) refer to interests whose realization leads to refinement and perfection in the customs and conduct of people at all levels of achievement. For example, the Sharí'ah encourages charity to those in need beyond the level of the obligatory zakah. In customary matters and relations among people, the Sharí'ah encourages gentleness, pleasant speech and manner, and fair dealing (*author's addendum*).

Uwagi do artykułu

Qualitative Approach To Build The Concept Of Social Responsibility Disclosures Based On Shari’ah Enterprise Theory

Prof. nadzw. dr hab. Wojciech A. Nowak | Uniwersytet Łódzki | wanowak@uni.lodz.pl

Abstrakt

Ściśle związana z zagadnieniem *corporate governance* problematyka społecznej odpowiedzialności podmiotów ekonomicznych (SOPE, zwłaszcza społeczna odpowiedzialność korporacji – *corporate social responsibility*) nabrała ogólnoświatowej wagi na przełomie XX i XXI wieku. Stało się to w kontekście globalnych skutków azjatyckiego kryzysu finansowego z 1998 roku, fali bankructw wielkich korporacji Zachodu pierwszych lat 2000. nasilenia się tendencji zrównoważonego rozwoju oraz dojrzewania paradygmatu ujmowania SOPE z perspektywy triady: ludzie – planeta – zysk.

W literaturze dotyczącej społecznej odpowiedzialności podmiotów ekonomicznych (SOPE), wyróżnia się zwykle dwa podejścia – podejście Europy kontynentalnej oraz podejście angloamerykańskie. Obydwa bazują na wzorach kulturowych zakorzenionych w językach europejskich i chrześcijaństwie, które to wzory determinują głęboką strukturę owych podejść. SOPE odnosi się wszak do wszystkich społeczeństw, bez względu na języki i religie, z których wywodzą się wzory kulturowe owych społeczeństw. Jednakże, na kształt i sposób podejścia do SOPE zasadniczo rzutują systemy normatywne i teoretyczne, rozwinięte na danym gruncie struktur języków i religii. Wyraźnie widać to na przykładzie muzułmańskiej specyfiki podejścia do SOPE. Możliwość i nieuniknioność determinowania podejść do SOPE przez lokalne struktury normatywne i teoretyczne, można wysnuć z powstałych na gruncie kultury Zachodu koncepcji społeczeństwa jako systemu fraktalnej tetrady funkcji imperatywnych, oraz podmiotu ekonomicznego jako złożonego systemu adaptacyjnego. Niniejsze *Uwagi* poświęcono wyjaśnieniu tej nieuniknioności i konieczności lokalności podejścia do SOPE.

JEL: M14, B50, A13, P51, F5

Wprowadzenie

Artykuł dotyczy społecznej odpowiedzialności banków w środowisku muzułmańskim. Ujmuje zarówno podstawę aksjologiczną, jak i pragmatyczne wyliczanie się przez sprawozdawczość finansową. Pochodzi z innego kręgu kulturowego – napisany został przez autorów indonezyjskich. Jego punktem wyjścia był referat prezentowany na międzynarodowej konferencji naukowej, która odbyła się w Indonezji w 2010 roku. Jest wartościowy zarówno pod względem poznawczym, jak i teoretycznym.

Dla czytelnika z naszego kręgu kulturowego artykuł jest ważny, gdyż rzuca światło na sposób myślenia o *corporate governance*, odpowiedzialności społecznej organizacji (*Corporate Social Responsibility*) oraz standaryzacji rachunkowości i sprawozdawczości finansowej w kręgu krajów muzułmańskich. Ponadto prezentuje *Shari'ah Enterprise Theory*, czyli islamską teorię przedsiębiorstwa.

Dla czytelnika ze środowiska akademickiego jest istotny także z naukowego punktu widzenia, gdyż ukazuje sposób i poziom teoretyzowania oraz prowadzenia, interpretacji i wykorzystywania wyników prac badawczych w naukach społecznych w świecie islamu. Jest też świadectwem realnego krążenia wiedzy i łączenia idei w warunkach globalizacji.

Dla czytelnika zainteresowanego współczesnymi finansami jest znaczący, gdyż ukazuje istotę i aksjologiczne podstawy rozwoju finansów islamskich, które w ostatnich latach wzrastają po 20% rocznie, tworząc najdynamiczniej rozwijający się segment finansów światowych, przy wartości branży islamskich usług finansowych szacowanej obecnie na ponad 1 trylion USD. W dodatku strefa islamu zaczęła dążyć do wzmocnienia swych międzynarodowych więzi ekonomicznych i finansowych.

Jednak szczególną rolę artykuł odgrywa w płaszczyźnie teoriopoznawczej. Skonfrontowany bowiem z pewnymi ogólnymi teoriami społeczeństwa i podmiotów ekonomicznych, sformułowanymi w kręgu kultury Zachodu i bazującymi na podejściu systemów, podkreśla ich uniwersalność i przydatność do interpretacji zjawisk z innego kręgu kulturowego, świadcząc na ich rzecz. Główne wątki tego aspektu przedstawiam poniżej. Dotyczą one przede wszystkim bezpośredniego wykorzystania w teorii i praktyce zarządzania, funkcjonującego w danym społeczeństwie systemu wartości oraz nieuchronności dążenia organizacji do generowania nadwyżki.

Charakterystyczne jest przyjęcie przez autorów zaawansowanych współczesnych teorii zachodnich jako punktu odniesienia dla swych koncepcji. Chodzi mianowicie o zachodnią teorię interesariuszy i teorię działania komunikacyjnego oraz o otwarte wprowadzenie do nich wartości i koncepcji orientujących, zaczerpniętych wprost z religii (islam), z jednoczesnym stwierdzeniem występowania dążenia do osiągania nadwyżki (zysku) przez organizacje, w tym przypadku przez banki. Na gruncie współczesnych teorii organizacji i zarządzania jest to rzadko spotykane, gdyż w kręgu cywilizacji Zachodu teorie biznesu i jego odpowiedzialności społecznej rozwija się raczej bez bezpośredniego odwoływania się do wartości dla owego kręgu swoistych, a zakorzenionych w religii.

Możliwość bezpośredniego włączania aspektu aksjologicznego do teorii *corporate governance* oraz teorii odpowiedzialności społecznej organizacji (*Corporate Social Responsibility*) można

wysnuć z rozwiniętych przez Talcotta Parsonsa wzorów uniwersum kondycji człowieka, do których nawiązuje Jürgen Habermas w swojej teorii działania komunikacyjnego. Natomiast nieuniknioną dążenia do nadwyżki – z teorii podmiotu ekonomicznego jako złożonego systemu adaptacyjnego. W Polsce tematy te podejmuje szerzej autor niniejszych słów, pisząc:

„System działania społecznego traktuje Parsons jako składnik kondycji (natury) ludzkiej (*the human condition*), będącej przejawem uniwersum, które przedstawia świat w całości z perspektywy systemu działania i które także opisuje za pomocą czterech funkcji imperatywnych. Każdy z subsystemów uniwersum realizuje jeden z czterech imperatywów, to jest A, G, I lub L. Subsystem fizykochemiczny realizuje procesy adaptacji (A), subsystem organiczny realizuje procesy osiągania celów (G), subsystem działania społecznego – procesy integracji (I) (za pomocą czterech systemów – funkcji imperatywnych), subsystem teliczny (L) – procesy latencji, rozwiązując «ostateczne» kwestie znaczenia i poznania. Subsystemy w działaniach wewnętrznych i we wzajemnych oddziaływaniach wykorzystują generalne media wymiany: subsystem teliczny – ład transcendentny, subsystem działania społecznego – znaczenia symboliczne, subsystem organiczny – zdrowie, system fizykochemiczny – ład empiryczny (prawa materii i energii). Parsons podkreśla, że wyodrębnienie systemu telicznego¹ zakłada wiarę w istnienie dziedziny rzeczywistości ostatecznej (zob. Habermas 2002: 255), co nadaje funkcjonalnemu wzorowi uniwersum inny status poznawczy aniżeli statusy epistemologiczne pozostałych systemów, poddających się poznaniu naukowemu metodami nauk społecznych. Uniwersum według wzoru AGIL przedstawiono na rysunku 1, zaś według wzoru oraz LIGA na rysunku 2.

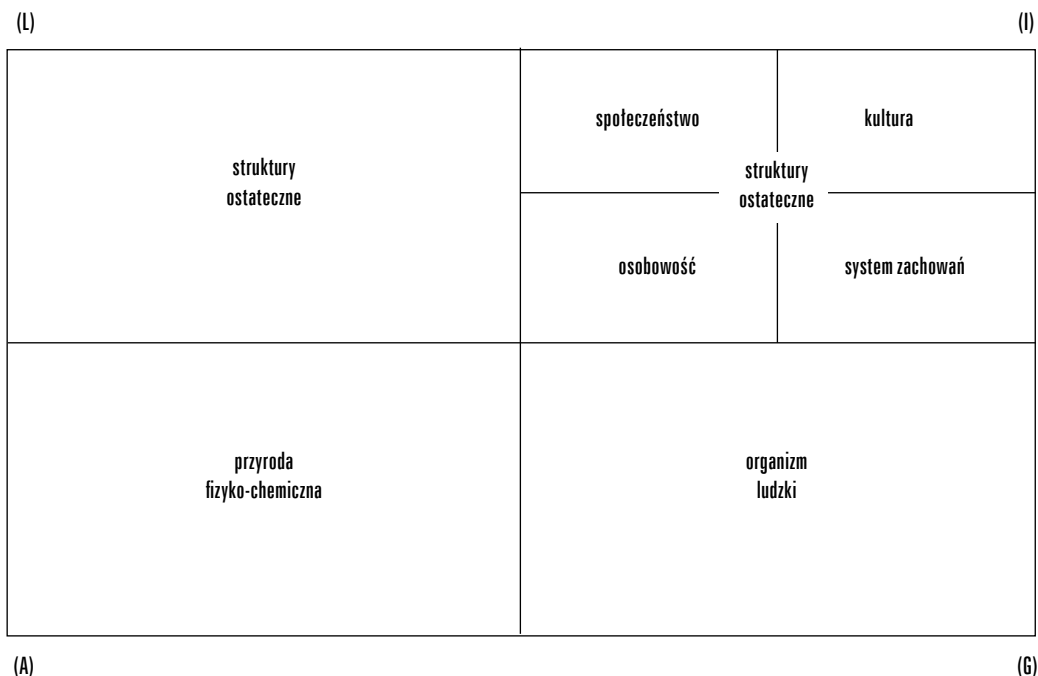
Rysunek 1 | Funkcjonalny wzór systemów uniwersum kondycji ludzkiej: aspekt AGIL

Adaptacja (A)		Osiągnięcie celów (G)	
A	G	A	G
fizykochemiczny		organiczny	
L	I	L	I
A	G	A	G
teliczny		behawioralny	osobowości
		działania	
		kulturowy	społeczny
L	I	L	I
Kultywowanie wzorów (L)		Integracja (I)	

Źródło: opracowanie własne na podstawie Turner (2004: 46–47).

¹ *Telos* (gr.) – cel, koniec.

Rysunek 2 | Funkcjonalny wzór systemów uniwersum kondycji ludzkiej: aspekt LIGA



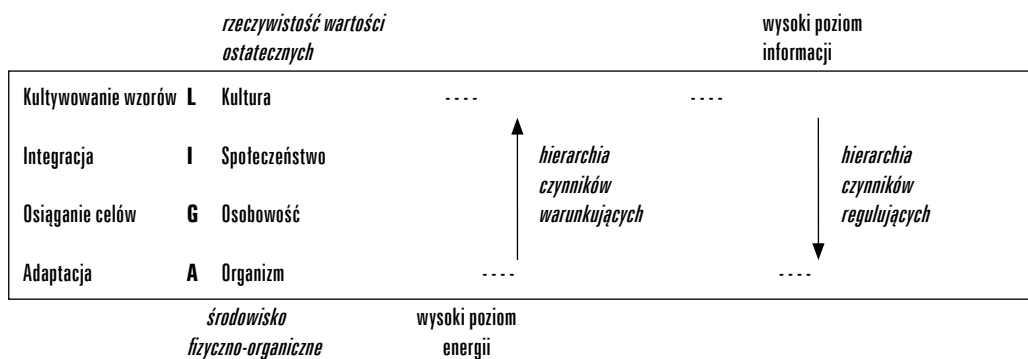
Źródło: opracowanie własne na podstawie Habermas (2004: 454–455).

W funkcjonalnej teorii systemu działania społecznego krytyczne znaczenie mają oddziaływania między czterema wymienionymi subsystemami funkcjonalnymi. Poszczególne składniki społecznego systemu działania są harmonijnie powiązane przez system wzajemnych usług, dających się sprowadzić do wymiany energii i informacji. Oddziaływania energetyczne przenikają kolejno od systemu adaptacji (który jest pierwotnym źródłem energii) ku systemowi kultywowania wzorów, zaś oddziaływania informacyjne płyną w przeciwną stronę – od systemu kultywowania wzorów (który jest pierwotnym źródłem informacji), przez system integracji, system osiągania celów, aż po system adaptacji. Następuje w ten sposób ukierunkowanie sterowania, nazywane hierarchią cybernetyczną, z racji nadrzędnej roli przepływów informacji (Parsons 1961: 368–369). Cały system działania społecznego jest tym samym informacyjnie rozpięty między subsystemem adaptacji a subsystemem kultywowania wzorów, przy czym informacja spełnia funkcję koordynującą wobec energii. Charakter generalnych nośników informacji występujących w strumieniach informacyjnych jest pierwotnie determinowany przez imperatywne funkcje systemu, czyli A, G, I, L. Każda z funkcji imperatywnych warunkuje powstanie właściwego sobie uogólnionego nośnika informacji, który występuje w interakcjach z trzema pozostałymi systemami. I tak, dla adaptacji uogólnionym medium informacji jest *pieniądz*, dla osiągania celów – *władza*, dla integracji – *wpływ*, zaś dla kultywowania wzorów – *powinność (wartości)*.

Te cztery uogólnione media informacji występują w przepływach zarówno wewnątrzfunkcyjnych, jak i międzyfunkcyjnych. Zatem wszystkie cztery media występują w obrębie struktury

adaptacji, ale struktura adaptacji oddziałuje na pozostałe trzy typy struktur za pomocą pieniądza, te zaś ze swej strony oddziałują na strukturę adaptacji odpowiednio za pomocą władzy, wpływu i powinności². Podkreślmy jednak, że w ramach hierarchii cybernetycznej system niższego szczebla stanowi bazę energetyczną dla systemu szczebla wyższego. Oznacza to, że w systemie działania społecznego energia ma swe źródło w organizmach, które zasilają osobowości, te z kolei zasilają system społeczny, z niego zaś czerpie swą energię system kulturowy. Powstaje w ten sposób cybernetyczna hierarchia sterowania, nazywana też wzorem LIGA, który przedstawiono na rysunku 3.

Rysunek 3 | Cybernetyczna hierarchia sterowania w funkcjonalnym ujęciu systemu działania społecznego (LIGA)



Źródło: opracowanie własne na podstawie Habermas (2002: 432).

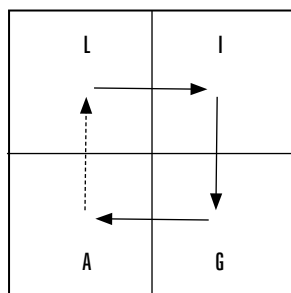
Istnienie tej hierarchii powoduje, że podsystemy funkcjonalne nie mogą informacyjnie oddziaływać na siebie w dowolny sposób, a jedynie w kierunku wyznaczanym przez strzałkę przepływu informacji. Według Parsonsa strzałka skierowana ku górze wskazuje hierarchię warunków, które dla danego skumulowanego poziomu funkcjonalnego są konieczne, lecz niewystarczające (strzałka skierowana w dół wskazuje hierarchię warunków regulujących w sensie cybernetycznym). Ruch w dół oznacza regulację coraz większej liczby warunków koniecznych, co czyni możliwą implementację wzorów, planów i programów (Habermas 2002: 431–432). Systemy ułożone wyżej w hierarchii cybernetycznej są względnie obfite w informację, systemy położone niżej są względnie obfite w energię. W sensie cybernetycznym oznacza to determinizm kulturowy, przejawiający się tym, że wzory kultury są źródłem informacji sterujących dla pozostałych podsystemów.

Zauważmy, iż wzór LIGA uwidacznia odrębność i otwartość systemu działania społecznego. Będąc rozpięty między środowiskiem fizyczno-organicznym a rzeczywistością wartości ostatecznych, funkcjonuje w wyodrębnionym fragmencie czasoprzestrzeni, w powiązaniu i z owym środowiskiem, i z ową rzeczywistością. Zauważmy też, że zarówno Parson, jak i Habermas zdają się nie podejmować w sposób otwarty kwestii informacyjnego wpływu systemu adaptacji (pieniądz

² Zauważmy, że uogólnione media wymiany mogą wystąpić jedynie w postaci symbolicznej, czyli jako znaki.

jako miara) na system kultywowania wzorów. Przyjęcie, że wpływ taki istnieje – przynajmniej poza uniwersum kondycji ludzkiej – byłoby zgodne z informacyjnym odczuwaniem organizmu na poziomie osobowości i z faktem reagowania organizmu na środowisko fizyczno-organiczne oraz domykałoby przepływ informacji w ramach danego układu funkcji imperatywnych bez odcinania wpływu pozostałych układów (rysunek 4) – co zresztą sugeruje wprowadzona przez Parsonsa tetradyczność funkcji imperatywnych i jej fraktalność.

Rysunek 4 | Cybernetyczne ukierunkowanie sterowania w ujęciu systemu działania społecznego jako układu informacyjnie domkniętego (LIGAL)



Źródło: opracowanie własne.

Zauważmy także, że w sensie ontologicznym układ funkcji imperatywnych wskazuje na system działania społecznego jako na byt elementarny, jakby trójpoziomowo złożony względem swych komponentów, z których każdy bezpośrednio sąsiaduje tylko z dwoma innymi (por. Krzyżanowski 1994: 111–112). Zatem funkcje bezpośrednio sąsiadujące z funkcją rozważaną kreują jej otoczenie, w którym należy ją analizować i interpretować”.

Podobnie, jak w przypadku odczytania z metawzoru kondycji ludzkiej możliwości, czy wręcz nieuniknioności, uwzględniania w teoriach aspektu aksjologicznego, nieuniknioną dążenia do osiągnięcia nadwyżki przez podmioty gospodarujące (w tym organizacje) wynika ze sformułowanego przez piszącego te słowa metawzoru właściwości podmiotu ekonomicznego jako złożonego systemu adaptacyjnego (*Complex Adaptive System*; Nowak 2010: 238–242):

„Jako **fundamentalne atrybuty systemowe podmiotu ekonomicznego** wyróżnimy:

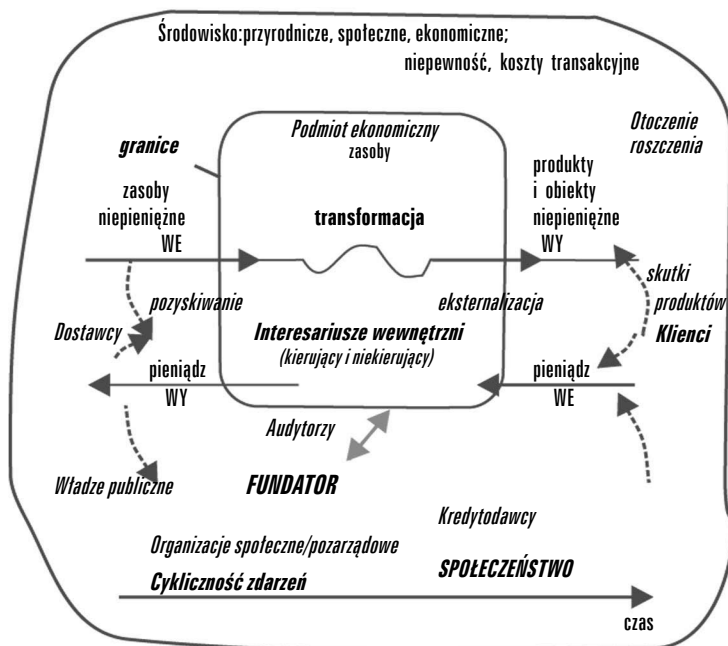
- 1) tożsamość,
- 2) cykliczność,
- 3) zasobność, czyli zachowywanie zasobów,
- 4) obligowalność, czyli możliwość satysfakcjonowania roszczeń do zasobów,
- 5) gratyfikodajność, czyli zdolność płacenia warunkująca zdolność do wymiany z otoczeniem,
- 6) nadwyżkodajność, czyli zdolność do generowania nadwyżki zasobów importowanych nad zasobami zużywanymi i eksportowanymi,
- 7) samoopis stanów i zmian stanów atrybutów systemowych,
- 8) sygnalizację rezultatów samoopisu.

Natomiast **warunki**, których spełnianie jest **niezbędne dla trwania i rozwoju podmiotu ekonomicznego**, sformułujemy następująco:

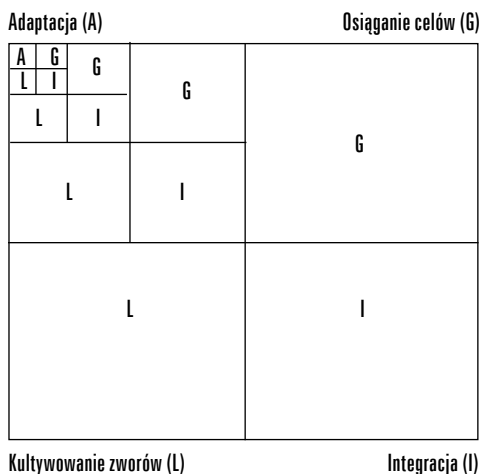
- i) warunek konieczny (warunek możliwości niezbędnej wymiany) – dostosowanie gratyfikodajności (zdolności płacenia) do zgromadzonych zasobów i towarzyszących im zobligowań, czyli należyte natężenie i odpowiednia ciągłość strumienia medium wymiany/ środków pieniężnych;
- ii) warunek dostateczny (warunek powstrzymywania entropii) – dostosowanie nadwyżkodajności do zgromadzonych zasobów i towarzyszących im zobligowań, czyli zdolności do generowania odpowiedniej nadwyżki zasobów importowanych nad zasobami zużywanymi i eksportowanymi (negatywna entropia + homeostaza + adaptacyjność), oraz dostosowanie samoopisu i sygnalizacji do potrzeb informacyjnych interesariuszy i efektywności komunikacji z nimi.

Zestawiając wzór przepływów podmiotu ekonomicznego z kolekcją interesariuszy, otrzymujemy behawioralny wzór podmiotu ekonomicznego, przedstawiony na rysunkach 5, 6, 7. Taki wzór behawioru ukazuje, iż podmiot ekonomiczny jest zasobowym systemem interakcyjnym, realizującym swoją tożsamość przez procesy funkcjonalne na swym środowisku. Podzielając ogólne właściwości złożonych systemów adaptacyjnych, podmiot ekonomiczny jest obiektem poznającym siebie i swoje środowisko, mającym swoistą dynamikę wewnętrzną i reagującym na otoczenie (por. Koziński 1976)".

Rysunek 5 | Behawioralny wzór podmiotu ekonomicznego z determinantą wymiany (medium) w postaci pieniądza

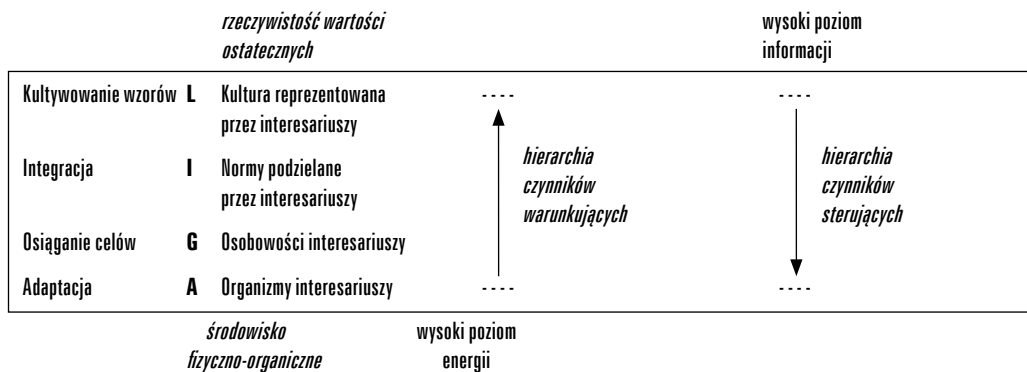


Rysunek 6 | Funkcjonalny wzór podmiotu ekonomicznego jako systemu działania społecznego interesariuszy (AGIL)



Źródło: opracowanie własne.

Rysunek 7 | Cybernetyczna hierarchia sterowania podmiotem ekonomicznym jako systemem działania społecznego (wzór LIGA-L)



Źródło: opracowanie własne.

Podsumowując teoriopoznawcze odniesienia komentowanego artykułu, warto zaznaczyć, że przedstawione w nim koncepcje nie falsyfikują powstałych w kręgu kulturowym Zachodu systemowych teorii dotyczących społeczeństwa i podmiotu ekonomicznego. Natomiast, ukazując możliwość wpisania się w nie koncepcji zrodzonych w kulturze islamu, podkreślają moc eksplanacyjną i prognostyczną zachodnich teorii systemowych.

Dodajmy jeszcze sprawy ze sfery standaryzacji sposobu wyliczania się biznesu. Ze względu na generalną nieobecność w krajach kultury zachodniej pewnych zdarzeń i transakcji ekonomicznych, mających swe źródło w religii muzułmańskiej, międzynarodowe standardy rachunkowości i sprawozdawczości finansowej nie obejmują wprost owych zdarzeń i transakcji. Fakt ten bywa wykorzystywany w krajach islamu jako argument na rzecz twierdzeń o nieprzystawalności do

nich Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (MSR) i Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF). Zwróćmy jednak uwagę, że w świetle wyżej przedstawionych teorii systemowa natura jednostek biznesowych pozostaje taka sama w różnych środowiskach kulturowych. Zatem odwzorowanie stanów i rezultatów działalności tychże jednostek również będzie następowało według takich samych zasad bazowych, które jednakże powinny być uzupełnione o zasady szczególne, niezbędne dla dostrzeżenia, ujęcia i prezentacji swoistości, wynikających z lokalnej specyfiki funkcjonowania. I taką właśnie możliwość przewiduje się w planach rozwoju MSR/MSSF w okresie po roku 2011. Wskazał na nią Sir David Tweedie, przewodniczący Rady Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, w swoim wystąpieniu na Światowym Kongresie Rachunkowców, który odbył się w listopadzie 2010 roku, w Kuala Lumpur, stolicy Malezji – światowym centrum finansów islamskich.

B I B L I O G R A F I A

- Daud, V.A.** (2010) *The effect of Shariah principles on accounting methods for Islamic banks – presentation to the World Congress of Accountants*, 10 listopada 2010, Kuala Lumpur, Malaysia, Global Islamic Finance, Deloitte.
- Farook, S., Lanis, R.** (2005) *Banking on Islam? Determinants of Corporate Social Responsibility Disclosure*, http://islamiccenter.kau.edu.sa/7iecon/Ahdath/Con06/_pdf/Vol1/22%20Sayd%20Zubair%20Farook%20Banking%20on%20Islam.pdf (18. 01.2011).
- Gell-Mann, M.** (1994) *The Quark and the Jaguar. Adventures in the simple and the complex*. London: Little, Brown and Company (przekład polski: (1996) *Kwark i jaguar. Przygody z prostotą i złożonością*. Warszawa: Wydawnictwo CIS).
- Habremas, J.** (1999) *Teoria działania komunikacyjnego*, tom I: *Racjonalność działania a racjonalność społeczna*. Warszawa: WN PWN.
- Habermas, J.** (2002) *Teoria działania komunikacyjnego*, tom II: *Przyczynek do krytyki rozumu funkcjonalnego*. Warszawa: WN PWN.
- Kozielecki J.** (1976) *Koncepcje psychologiczne człowieka*. Warszawa: PIW.
- KPMG – Jaffer, A.** (2010) *Accounting and auditing in Islamic finance: How different?*, wystąpienie na International Conference on Islamic Banking and Finance in Africa, 14–15 kwietnia 2010, Midrand, South Africa.
- Krzyżanowski, L.** (1994) *Podstawy nauk o organizacji i zarządzaniu*. Warszawa: WN PWN.
- Suleiman, N.M.** (2009) *Corporate governance in Islamic banks*, <http://www.al-bab.com/arab/econ/nsbanks.htm> (18.01.2011).
- Nowak, W.A.** (2010) *Teoria sprawozdawczości finansowej. Perspektywa standardów rachunkowości*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Parsons, T.** (1961) *An outline of the social system*. W: Calhoun, C., Gerteis, J., Moody, J., Pfaff, S., Schmidt, K., Virk, I. (red.) (2002), *Classical sociological theory*. Malden, Massachusetts, US – Oxford, UK: Blackwell Publishers.
- Stiglitz, J.** (2010) *Freefall: Free markets and the sinking of the global economy*. London: Allen Lane/Penguin Books.
- Sunder, S.** (1997) *Theory of accounting and control*. Cincinnati, Ohio: South-Western College Publishing.
- Tweedie, D.** (2010) *IFRS in 2011 and beyond – presentation to the World Congress of Accountants*, 9 października 2010, Kuala Lumpur, Malaysia, IFRS Foundation, London.
- Turner, J.H.** (2004) *Struktura teorii socjologicznej*. Warszawa: WN PWN.
- Zeti, A.A.** (2010) *Islamic finance: Strengthening the global financial market – presentation to the World Congress of Accountants*, 10 października 2010, Kuala Lumpur, Malaysia, Governor, Bank Negara Malaysia/Central Bank of Malaysia/Kuala Lumpur.

Problematyka sprawozdawczości w MSP w świetle Międzynarodowego Standardu Rachunkowości dla Małych i Średnich Przedsiębiorstw

Dr Renata Dyląg | Akademia Leona Koźmińskiego, Warszawa | rdylad@alk.edu.pl

Dr Małgorzata Kucharczyk | Akademia Leona Koźmińskiego, Warszawa | gosiarn@alk.edu.pl

Abstrakt

W 2009 roku Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (RMSR) opublikowała *Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej dla Małych i Średnich Przedsiębiorstw* (MSSF dla MSP). Opinie dotyczące możliwości, zasadności i potencjalnych korzyści z wprowadzenia tego standardu są znacznie podzielone.

Głównym celem niniejszego artykułu jest prezentacja teoretycznych i praktycznych rozwiązań dotyczących możliwości, zasadności i korzyści osiągniętych dzięki wprowadzeniu tego standardu. Badania i publikacje, związane z tym standardem, są podstawą do sformułowania opinii na temat korzyści i negatywnych skutków wprowadzenia MSSF dla MSP w polskim środowisku.

JEL: M41

Wstęp

Rola małych i średnich przedsiębiorstw (MSP) w funkcjonowaniu gospodarki Polski jest znacząca. O jej randze mogą świadczyć wielkości obrazujące liczbę podmiotów gospodarczych zaliczanych do grupy MSP, ich udział w tworzeniu produktu krajowego brutto czy też liczba osób zatrudnionych w tych podmiotach gospodarczych. Zgodnie z danymi zawartymi w opracowaniach GUS w roku 2008 liczba małych przedsiębiorstw wynosiła 1 842 883, zaś liczba osób pracujących w tych jednostkach gospodarczych wynosiła według stanu na dzień 31 grudnia 4 922 214 (GUS, 2010a: 43). Sukcesy gospodarcze małych i średnich przedsiębiorstw, a także ich dalszy rozwój przekładają się w istotny sposób na ogólną sytuację ekonomiczno-gospodarczą naszego kraju. Jak zauważa Gabrusewicz (2008), sektor MSP „jest czynnikiem powodującym wzrost zatrudnienia, spadek bezrobocia oraz motorem napędowym całej gospodarki, często określanym mianem »soli gospodarki rynkowej«...”. Zapewnienie dobrych warunków funkcjonowania analizowanych podmiotów gospodarczych może stać się kluczem do poprawy funkcjonowania gospodarki Polski. Stworzenie odpowiednich narzędzi wspierających MSP nie jest jednak możliwe bez bliższego poznania sposobu ich funkcjonowania (w tym zagadnień związanych z zarządzaniem MSP, organizacją itp.), sytuacji ekonomiczno-finansowej czy też identyfikowanych przez MSP problemów czy barier, na jakie napotykają w swoim rozwoju. O małych i średnich przedsiębiorstwach można zatem mówić w wielu różnych płaszczyznach ich istnienia i funkcjonowania. Jednak poznanie tych podmiotów nie będzie pełne, jeżeli nie pozna się ich sytuacji finansowej. To zaś jest niemożliwe bez stworzenia odpowiednich procedur rachunkowych i sprawozdawczych dla małych i średnich przedsiębiorstw. Stworzenie powszechnie akceptowanych zasad prowadzenia rachunkowości w małych i średnich przedsiębiorstwach, które następnie znajdą szerokie zastosowanie praktyczne, jest bardzo ważnym elementem rozwoju gospodarki zarówno polskiej, jak i innych krajów europejskich i pozaeuropejskich. Rachunkowość dostarcza zainteresowanym wielu cennych informacji, które mogą być wykorzystane do budowy właściwej polityki ekonomicznej oraz społecznej. Rachunkowość ma na celu nie tylko opisywać rzeczywistość, rejestrować informacje finansowe, odpowiednio je przetwarzać i komunikować. Ma ona także za zadanie wpływać na kształtowanie zachowań wewnątrz podmiotów gospodarczych, ich kontakty z otoczeniem, ale również wywoływać skutki społeczne (Gierusz 2005: 17 za: Chluska 2008).

Stąd też z dużym zainteresowaniem obserwowano oraz komentowano prace prowadzone w ramach Rady Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (RMSR), która podjęła się stworzenia *Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej dla Małych i Średnich Przedsiębiorstw* (MSSF dla MSP), który to standard został opublikowany w 2009 roku. Wydaje się, że jest to standard potrzebny, zważywszy na liczbę krajów, w których *MSSF dla MSP* został przyjęty lub w których planuje się jego przyjęcie (Pacter 2010). Jak wskazują informacje publikowane przez RMSR, 66 krajów przyjęło już lub planuje przyjęcie tego standardu. Dla przykładu wskazuje się następujące kraje:

- Argentyna, Brazylia, Gujana, Wenezuela,
- Dominikana, Barbados, Trynidad,
- Kostaryka, Salwador, Panama, Nikaragua,

- Republika Południowej Afryki, Botswana, Egipt, Namibia, Tanzania, Uganda, Etiopia, Sierra Leone,
- Kambodża, Filipiny, Hong Kong, Malezja (wniosek), Singapur, Sri Lanka, Fidzi,
- oraz kraje bardziej nam bliższe geograficznie: Wielka Brytania (proponowany), Irlandia (proponowany), Turcja, Dania, Łotwa.

Komisja Europejska prowadzi także konsultacje w sprawie powszechnego stosowania *MSSF dla MSP*. Na pytanie, czy przyjęcie *MSSF dla MSP* powinno być przewidziane w ramach istniejących w Unii Europejskiej przepisów prawnych, 19 państw członkowskich udzieliło odpowiedzi twierdzącej (Pacter 2010).

Czy istnienie oraz funkcjonowanie *MSSF dla MSP* oznacza, że nie ma już nic do zrobienia w zakresie rachunkowości dla małych i średnich przedsiębiorstw? Czy standard ten jest narzędziem, które rzeczywiście znajdzie powszechne zastosowanie? Dyskusja, jaka towarzyszyła powstawaniu tego standardu i głosy krytyczne zgłaszane na etapie analiz i testowania *MSSF dla MSP* zdają się wskazywać, że nie jest to koniec dalszych prac w ramach rachunkowości MSP. Wydaje się, że to dopiero początek długiej drogi, w trakcie której będą powstawać nowe pomysły oraz idee, które być może znajdą wreszcie szerokie zastosowanie w sektorze MSP. Słuszne wydaje się przygotowanie zbioru uwag, jakie do tej pory zaistniały, a dotyczyły tworzonego *MSSF dla MSP*, tak aby móc dalej pracować nad poprawą tego, co być może jest „ułomne” w omawianym standardzie, tworzyć to, czego w nim zabrakło oraz ulepszać i „wzmocnić” to, co w nim dobre i właściwe. Praca ta ma być takim zbiorem najistotniejszych lub też najczęściej wskazywanych komentarzy do *MSSF dla MSP*, które powstawały na etapie tworzenia standardu, i punktem wyjścia do dalszych prac nad rachunkowością dla małych i średnich przedsiębiorstw.

W niniejszej pracy przedstawiona zostanie ogólna charakterystyka małych i średnich przedsiębiorstw. Opisana zostanie także budowa oraz zakres merytoryczny *MSSF dla MSP*, a następnie zostaną przedstawione komentarze i uwagi zgłaszane na etapie tworzenia standardu. Tak skonstruowana zawartość pracy pozwoli ostatecznie na postawienie pytań odnoszących się do przyszłości rachunkowości MSP i kierunków badawczych dotyczących funkcjonalności istniejącego *MSSF dla MSP*.

Małe i średnie przedsiębiorstwa w Polsce

Małe i średnie przedsiębiorstwa stanowią obecnie w Polsce najliczniejszą grupę jednostek gospodarczych i są podstawą funkcjonowania gospodarki. Zgodnie z informacjami zawartymi w publikacji GUS *Zmiany strukturalne grup podmiotów gospodarki narodowej w I półroczu 2010 r.* ogółem liczba podmiotów gospodarki narodowej¹ wynosiła 3 830 864, z czego 3 737 789 podmiotów to jednostki zatrudniające do 250 osób (GUS, 2010: 52). Dane zawarte w powyższym opracowaniu

¹ Podmiot gospodarki narodowej rozumiany zgodnie z uwagami metodycznymi do wyżej wymienionej publikacji to: „osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej oraz osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą. W systemie REGON pojęcie podmiotu gospodarki narodowej jest tożsame z pojęciem jednostki prawnej. Posiadanie osobowości prawnej nie jest kryterium określenia podmiotu jako jednostki prawnej...”.

przygotowywane są na podstawie rejestru REGON, który tworzony jest na podstawie informacji zgłaszanych przez podmioty gospodarcze. Jednostki gospodarcze podejmujące działalność gospodarczą są zobowiązane do zgłoszenia swojej działalności w niniejszym rejestrze, a także zobowiązane są do zgłaszania zmian w danych objętych rejestrem REGON oraz do informowania o zaniechaniu działalności w celu skreślenia takich podmiotów z omawianego rejestru. I chociaż dane zawarte w rejestrze REGON pozwalają na pozyskiwanie w miarę aktualnych danych o liczbie zarejestrowanych podmiotów gospodarczych, to jednak dane zawarte w rejestrze REGON niekoniecznie wskazują na liczbę jednostek aktywnie prowadzących działalność gospodarczą. Dlatego zasadne wydaje się sięgnięcie do danych prezentowanych w innym opracowaniu Głównego Urzędu Statystycznego – w publikacji dotyczącej działalności przedsiębiorstw niefinansowych. Dane w niej przedstawione, odnoszące się do roku 2008, wskazują, że ogólna liczba przedsiębiorstw w roku 2008 wynosiła 1 862 462, w tym przedsiębiorstwa małe to 1 842 883 jednostki gospodarcze (GUS, 2010a: 43). Jeżeli zatem przyjąć jako kryterium wyodrębniania małych i średnich przedsiębiorstw² liczbę osób zatrudnianych w podmiotach gospodarczych, to należy zauważyć, że analizowane podmioty gospodarcze stanowiły w roku 2008 98,95% według danych zawartych w opracowaniu *Działalność przedsiębiorstw niefinansowych w roku 2008*, zaś według danych zaczerpniętych z rejestru REGON 97,57% (GUS, 2010: 52) wszystkich podmiotów gospodarczych ujętych w ewidencji REGON. Szczegółowe informacje dotyczące liczby podmiotów gospodarczych przedstawiają tabele 1 i 2 oraz rysunek 1, w których zaprezentowano dane pochodzące z opracowania *Działalność przedsiębiorstw niefinansowych w roku...* dla lat 2004–2008.

Tabela 1 | Liczba przedsiębiorstw niefinansowych według form prawnych w latach 2004–2008

	Ogółem	Forma własności	
		Osoby fizyczne	Osoby prawne
2004	1 714 983	1 593 255	121 728
2005	1 676 775	1 550 317	126 457
2006	1 714 915	1 587 268	127 647
2007	1 777 076	1 641 220	135 856
2008	1 862 462	1 730 041	132 421

Źródło: opracowanie własne na podstawie GUS: (2010a: 43); (2008: 43); (2008a: 33); (2007: 33); (2006: 33).

² Zgodnie z definicją zawartą w Ustawie o swobodzie gospodarczej (Dz. U. 2004 Nr 173, poz. 1807):

Za **mikroprzedsiębiorcę** uważa się przedsiębiorcę, który w co najmniej jednym z dwóch ostatnich lat obrotowych:

- 1) zatrudniał średniorocznie mniej niż 10 pracowników oraz
- 2) osiągnął roczny obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług oraz operacji finansowych nieprzekraczający równowartości w złotych 2 milionów euro, lub sumy aktywów jego bilansu sporządzonego na koniec jednego z tych lat nie przekroczyły równowartości w złotych 2 milionów euro.

Za **małego przedsiębiorcę** uważa się przedsiębiorcę, który w co najmniej jednym z dwóch ostatnich lat obrotowych:

- 1) zatrudniał średniorocznie mniej niż 50 pracowników oraz
- 2) osiągnął roczny obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług oraz operacji finansowych nieprzekraczający równowartości w złotych 10 milionów euro, lub sumy aktywów jego bilansu sporządzonego na koniec jednego z tych lat nie przekroczyły równowartości w złotych 10 milionów euro.

Za **średniego przedsiębiorcę** uważa się przedsiębiorcę, który w co najmniej jednym z dwóch ostatnich lat obrotowych:

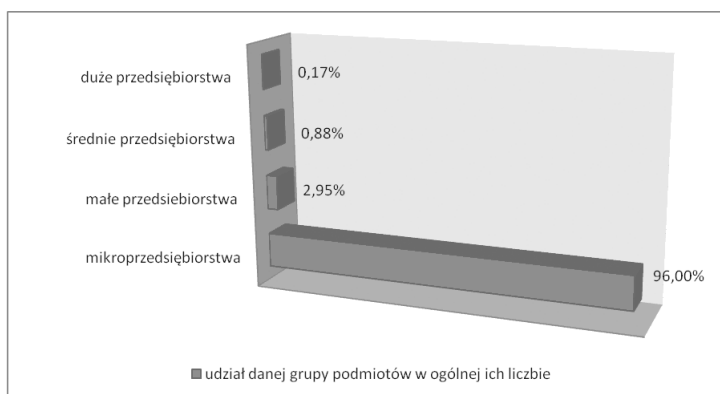
- 1) zatrudniał średniorocznie mniej niż 250 pracowników oraz
- 2) osiągnął roczny obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług oraz operacji finansowych nieprzekraczający równowartości w złotych 50 milionów euro, lub sumy aktywów jego bilansu sporządzonego na koniec jednego z tych lat nie przekroczyły równowartości w złotych 43 milionów euro.

Tabela 2 | Liczba przedsiębiorstw niefinansowych według klas wielkości w latach 2004–2008

Liczba osób zatrudnionych	0–9	10–49	50–249	250 i powyżej
2004	1 653 856	44 369	14 003	2 754
2005	1 615 167	44 519	14 254	2 835
2006	1 652 998	44 228	14 708	2 981
2007	1 713 194	45 184	15 452	3 246
2008	1 787 909	54 974	16 327	3 252

Źródło: opracowanie własne na podstawie GUS: (2010a: 43); (2008: 43); (2008a: 33); (2007: 33); (2006: 33).

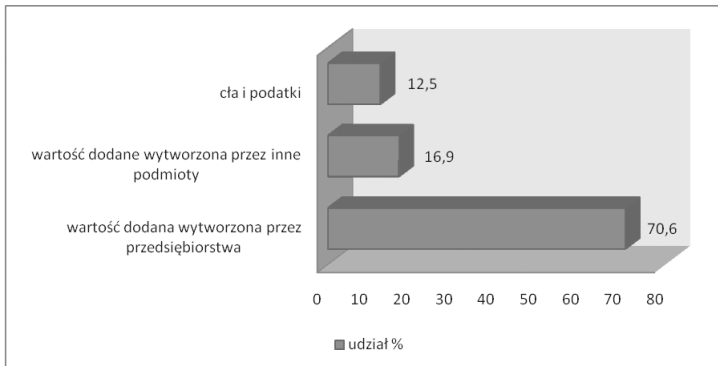
Rysunek 1 | Struktura przedsiębiorstw niefinansowych według klas wielkości w 2008 roku



Źródło: opracowanie własne na podstawie GUS (2010a: 43).

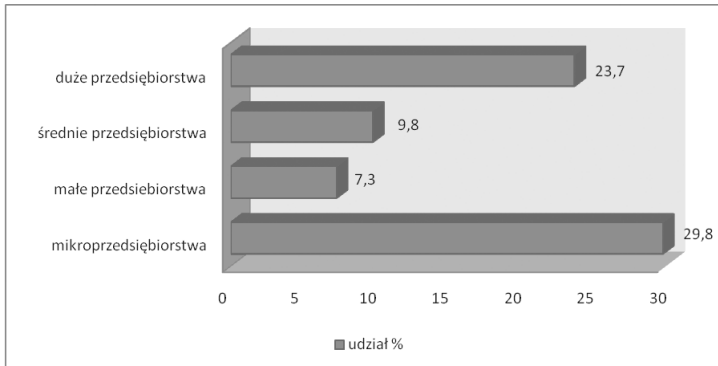
W analizie wpływu MSP na funkcjonowanie gospodarki w Polsce istotne znaczenie ma także udział tych podmiotów w tworzeniu produktu krajowego brutto (PKB), który definiowany jest w opracowaniu jako suma wartości dodanej brutto powiększonej o podatki od produktów i pomniejszonej o dotacje do produktów. Zgodnie z danymi przytaczanymi w opracowaniu *PARP Raport o stanie sektora małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce w latach 2008–2009*, w rozdziale drugim czytamy, że Wkład przedsiębiorstw sektora MSP w tworzenie produktu krajowego brutto (PKB) wyniósł w 2008 r. 46,9% (w tym przedsiębiorstwa mikro wytworzyły 29,8%, małe – 7,3%, zaś średnie 9,8% (Zakrzewski 2010: 28).

Rysunek 2 | Struktura PKB w 2008 roku



Źródło: opracowanie własne na podstawie Zakrzewski (2010: 28).

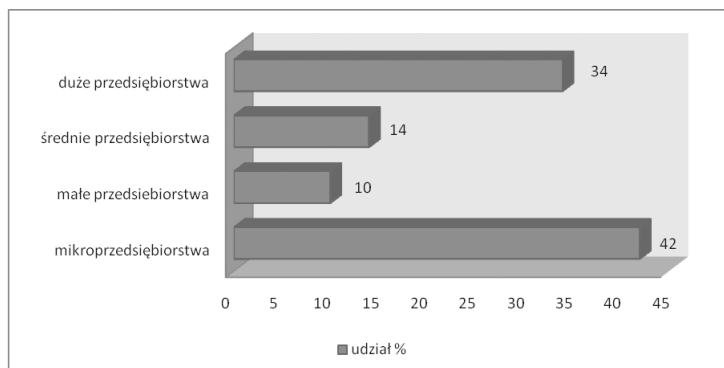
Rysunek 3 | Udział poszczególnych kategorii przedsiębiorstw w tworzeniu PKB w 2008 roku



Źródło: opracowanie własne na podstawie Zakrzewski (2010: 28).

Dodatkowo we wspomnianym raporcie czytamy także, że w analizie struktury PKB wytworzonego przez sektor przedsiębiorstw wyraźnie rysuje się dominacja firm mikro, w 2008 roku wytworzyły one 42% PKB. Przedsiębiorstwa małe (bez mikro), średniej wielkości i duże wytworzyły odpowiednio 10%, 14% i 34% PKB³ (Zakrzewski 2010: 28).

Rysunek 4 | Udział poszczególnych kategorii przedsiębiorstw w tworzeniu PKB w 2008 roku wartości PKB wytworzonego przez przedsiębiorstwa



Źródło: opracowanie własne na podstawie Zakrzewski (2010: 29).

Analizując rolę MSP odgrywaną w gospodarce polskiej, należy zwrócić także uwagę na liczbę osób znajdujących zatrudnienie w tychże jednostkach. W roku 2008 liczba ta wyniosła 8873,8 tys. zatrudnionych⁴. I choć grupą, która dominowała w liczbie zatrudnianych, były duże przedsiębiorstwa (39,3%), to należy zauważyć, że w sektorze MSP zatrudnienie znajdowało aż 60,7% wszystkich zatrudnionych w sektorze przedsiębiorstw. Zestawienia dotyczące struktury zatrudnienia przedstawiają tabela 3 i rysunki 5 oraz 6.

Tabela 3 | Przeciętna liczba zatrudnionych w sektorze przedsiębiorstw w latach 2006–2008 w podziale na wielkości przedsiębiorstw (w tys.)

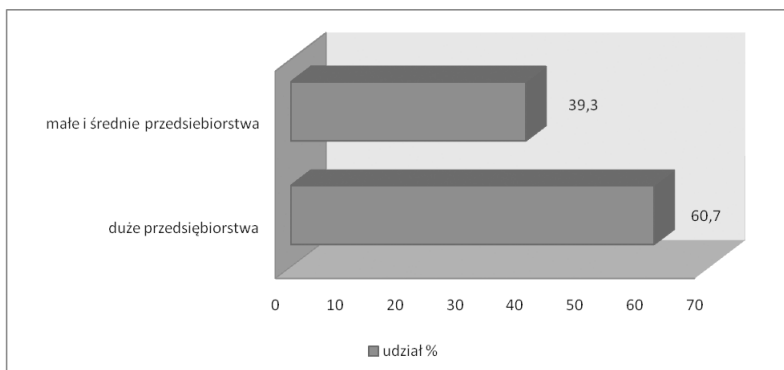
	2006	2007	2008
Mikroprzedsiębiorstwa	1240,2	1337,2	1398,1
Małe przedsiębiorstwa	885,8	915,5	1119,3
Średnie przedsiębiorstwa	1465,8	1544,5	1654,9
Duże przedsiębiorstwa	2407,8	2594,1	2701,5

Źródło: opracowanie własne na podstawie Zakrzewski (2010: 43).

³ W sektorze przedsiębiorstw w 2008 roku.

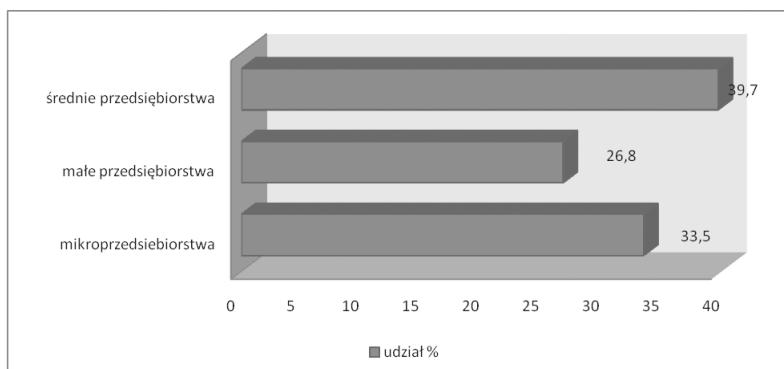
⁴ Wielkość przeciętna.

Rysunek 5 | Udział poszczególnych grup przedsiębiorstw w zatrudnieniu w sektorze przedsiębiorstw w 2008 roku



Źródło: opracowanie własne na podstawie Zakrzewski (2010: 43).

Rysunek 6 | Udział poszczególnych grup przedsiębiorstw w zatrudnieniu w sektorze MSP w 2008 roku



Źródło: opracowanie własne na podstawie Zakrzewski (2010: 43).

Powyższe dane wskazują na rolę oraz znaczenie przedsiębiorstw działających w sektorze MSP dla polskiej gospodarki. Może to być także dowodem na istniejące zainteresowanie *Międzynarodowym Standardem Sprawozdawczości Finansowej dla Małych i Średnich Przedsiębiorstw*, którego przejawy widać zarówno w literaturze poświęconej teorii rachunkowości, jak i w literaturze skierowanej do osób zajmujących się zawodowo rachunkowością oraz do przedsiębiorców z sektora MSP. Jak bowiem zauważa R. Zakrzewski (2010a) „Zdolność do tworzenia, gromadzenia, przetwarzania i wykorzystywania zasobów wiedzy staje się niezwykle istotna dla współcześnie działającego przedsiębiorstwa wraz ze wzrostem znaczenia usług i przemysłów zaawansowanych technologicznie w nowoczesnej gospodarce. Dynamika zmian zachodzących w otoczeniu firm powoduje, że ich pozycja rynkowa przestaje zależeć od tradycyjnych form konkurencji, takich jak cena produktu, natomiast coraz większe znaczenie ma gromadzenie informacji, wykorzystanie wiedzy, umiejętności, doświadczenie oraz intuicja, kreatywność i innowacyjność pracowników. Dotyczy to wszystkich organizacji niezależnie od ich wielkości i obszaru działania”. Należałoby więc zakładać, że opublikowanie *MSSF dla MSP* będzie powszechnie przyjmowane

z akceptacją. Jednak analiza literatury, która ukazała się w Polsce, wskazuje, że standard ten nie znalazł szerokiego poparcia i zrozumienia na etapie tworzenia. I mimo pojawiających się głosów pozytywnych, pojawiają się także krytyczne.

Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej dla Małych i Średnich Przedsiębiorstw

9 lipca 2009 roku Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości opublikowała *Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej dla Małych i Średnich Przedsiębiorstw*. Standard ten powstał w wyniku wieloletnich prac przygotowawczych i stanowi odrębny dokument, który nie wchodzi w skład zbioru pełnych *Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej/Międzynarodowych Standardów Rachunkowości* (MSSF/MSR). *MSSF dla MSP* powstał przez pięć lat. W tym czasie RMSR przeprowadziła konsultacje w ponad 40 krajach. Dokonano także testowania proponowanych i analizowanych rozwiązań w ponad 100 jednostkach gospodarczych zaliczanych do grupy MSP, które pochodziły z 20 krajów, w tym Polski (Nowak 2009). Test przydatności, który składał się z zestawu pytań mających zbadać stosunek małych przedsiębiorstw do możliwości zastosowania *MSSF dla MSP* w tych jednostkach, został w przeprowadzony naszym kraju w 16 podmiotach gospodarczych (Gabrusewicz 2008). Dodatkowo standard był przedstawiony na 104 konferencjach, na których poddawany był krytycznej analizie oraz dyskusji (Nowak 2009). Propozycja standardu przetłumaczona została na pięć języków (francuski, hiszpański, niemiecki, polski oraz rumuński), aby ułatwić wszystkim zainteresowanym jego poznanie oraz dać podstawę do prowadzonych analiz i rozważań (Nowak 2009). Przyjęty i ostatecznie opublikowany *MSSF dla MSP* został skierowany do MSP, które nie są podmiotami zaufania publicznego⁵, ale przygotowują sprawozdania ogólnego przeznaczenia skierowane do użytkowników zewnętrznych, wymieniając jako przykład zewnętrznych użytkowników właścicieli jednostek gospodarczych oraz kredytodawców (IFRS for SME, 2009). Jednocześnie regulacje zawarte w omawianym standardzie zostały skierowane także do jednostek sektora publicznego, które nie są zorientowane na zysk, na przykład fundacji nieprowadzących działalności gospodarczej, organizacji charytatywnych czy jednostek użyteczności publicznej. W części pierwszej *MSSF dla MSP* w podpunkcie dotyczącym definicji małych i średnich przedsiębiorstw wskazano także, że w przypadku spółek zależnych od jednostek dominujących korzystających z pełnej wersji Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej nie istnieje zakaz stosowania rozwiązań zawartych w analizowanym standardzie przez jednostki zależne. Jednostka zależna musi zaznaczyć przy tym, że swoje sprawozdania finansowe przygotowuje, opierając się na rozwiązaniach zawartych w *MSSF dla MSP* (IFRS for SME, 2009: 12)⁶. RMSR,

⁵ Podmioty zaufania publicznego określono jako jednostki, które są:

- emitentami dłużnych lub kapitałowych papierów wartościowych znajdujących się w obrocie publicznym,
- instytucjami finansowymi lub podmiotami, które zgodnie ze swoją działalnością statutową zarządzają powierzonymi im środkami finansowymi (banki, fundusze powiernicze, fundusze inwestycyjne, podmioty zajmujące się działalnością ubezpieczeniową itp.).

⁶ Kwestią otwartą pozostaje sprawa, czy w przypadku jednostek zależnych, które można zaliczyć do grupy małych i średnich przedsiębiorstw z uwagi na kryterium liczby osób zatrudnionych w tych podmiotach gospodarczych, nie należałoby jednak zastanowić się nad wykluczeniem ich z grupy małych i średnich jednostek gospodarczych, które mogą stosować rozwiązania zawarte w *MSSF dla MSP*, tak jak dzieje się to w przypadku małych i średnich jednostek gospodarczych, a które zaliczane są do grupy podmiotów zaufania publicznego.

definiując w ten sposób grupę docelową *MSSF dla MSP*, nie wprowadziła wielkościowych progów wskazujących na MSP, pozostawiając na ewentualne doprecyzowanie grupy docelowej decydującym prawnym poszczególnych krajów. Wydaje się, że zamiarem RMSR nie było ograniczanie grupy docelowej *MSSF dla MSP* do jednostek gospodarczych, na przykład przez wskazanie ich minimalnych lub maksymalnych progów wielkości ekonomicznej. RMSR dała w ten sposób poszczególnym krajom możliwość oceny grona jednostek, od których chciałyby uzyskiwać informacje ekonomiczne przygotowywane zgodnie z założeniami *MSSF dla MSR*. RMSR podkreśla przy tym znaczenie dla porządku i dobra publicznego możliwości uzyskiwania wiarygodnych danych płynących ze sprawozdań finansowych MSP. Wskazała także na możliwy zakres zastosowania omawianego standardu, przytaczając w prezentacjach *MSSF dla MSP*, że na 52 największych giełdach świata łącznie notowanych jest około 45 000 spółek giełdowych, gdy w tym samym czasie w prywatnym sektorze funkcjonuje 20 milionów podmiotów w samej tylko Europie, a w Stanach Zjednoczonych 20 milionów (Pacter 2010).

W *MSSF dla MSP* zostały poruszone zagadnienia dotyczące rachunkowości w sektorze MSP. Zaproponowane w nim rozwiązania bazują na regulacjach ujętych w *MSSF/MSR*, ale zostały dostosowane do wymogów praktycznych, jakie stawiane są przed tego typu standardem, a wynikających z charakteru i sposobu funkcjonowania MSP. W związku z powyższym *MSSF dla MSP* jest dokumentem obszernym⁷ i poruszającym wiele zagadnień z zakresu prezentacji sprawozdań finansowych oraz ujęcia, pomiaru i ujawniania wybranych wielkości ekonomicznych, które zdaniem RMSR były zagadnieniami najważniejszymi dla osób zainteresowanych sytuacją ekonomiczną MSP. Problematyka przepływów pieniężnych, oceny płynności i wypłacalności oraz kosztów funkcjonowania MSP oraz ich możliwości dalszego rozwoju to według RMSR podstawowy zakres informacyjny, jaki powinien być dostarczany przez sprawozdawczość analizowanych podmiotów. Stąd też zawartość niniejszego standardu została podzielona na 35 działów (bez wprowadzenia i wstępu) dotyczących⁸:

- tego, co rozumiemy przez małe i średnie jednostki,
- koncepcji i zasad ogólnych,
- prezentacji sprawozdań finansowych,
- bilansu – sprawozdania z pozycji finansowej,
- rachunku zysków i strat – sprawozdania z całkowitego dochodu oraz sprawozdania z dochodu,
- sprawozdania ze zmian w kapitale własnym oraz sprawozdania z dochodu i zysków zatrzymanych,
- sprawozdania z przepływów pieniężnych,
- noty do sprawozdań finansowych,
- skonsolidowanych i jednostkowych sprawozdań finansowych,

⁷ *MSSF dla MSP* liczy 231 stron, co może się wydawać opracowaniem znaczącym. Porównując jednak do *MSSF/MSR*, dla których łączna objętość to około 3000 stron, można uznać, że jest on rzeczywiście materiałem znacznie uproszczonym.

⁸ Przyjęte nazewnictwo polskie zaczerpnięte zostało z opracowania Nowaka (2009).

- zasad (polityki) rachunkowości, szacunków i błędów,
- podstawowych instrumentów finansowych,
- szczególnych kwestii dotyczących instrumentów finansowych,
- zapasów,
- inwestycji w jednostki stowarzyszone,
- inwestycji w przedsięwzięcia wspólne,
- inwestycji w nieruchomości,
- środków trwałych,
- wartości niematerialnych innych niż wartość firmy,
- łączenia jednostek i wartości firmy,
- leasingu,
- rezerwy oraz aktywów i zobowiązań warunkowych,
- zobowiązań i kapitału własnego,
- przychodów,
- dotacji i subwencji (grantów) rządowych,
- kosztów pożyczek,
- płatności w formie akcji,
- utraty wartości aktywów,
- świadczeń pracowniczych,
- podatku dochodowego,
- transakcji w walutach obcych,
- hiperinflacji,
- zdarzeń następujących po dacie zakończenia okresu sprawozdawczego,
- ujawniania informacji o podmiotach powiązanych,
- działalności specjalizowanych/branżowych,
- przejścia MSP na MSSF.

Zawartość *MSSF dla MSP* została zmniejszona w stosunku do pełnych *MSSF/MSR* tak, aby stała się ona przydatna zarówno dla osób prowadzących rachunkowość w *MSP*, jak i dla użytkowników sprawozdań generowanych przez te podmioty. Pominięto niektóre tematy zawarte w *MSSF/MSR*, które uznano za zagadnienia nie dotyczące analizowanych podmiotów, a znajdujące omówienie w innych standardach. Kwestie wyłączone z regulacji *MSSF dla MSP* dotyczą:

- zysku przypadającego na jedną akcję,
- średniorocznej sprawozdawczości finansowej,
- sprawozdawczości segmentowej oraz
- aktywów trwałych przeznaczonych do sprzedaży.

W omawianym standardzie zastosowano także rozwiązania uproszczone w stosunku do rozwiązań zawartych w MSSF/MSR. Uproszczenia te dotyczą między innymi:

- niektórych zasad ujmowania i wyceny, które dotyczą np.:
 - wartości firmy i innych wartości niematerialnych o nieograniczonym okresie użytkowania,
 - aktywów trwałych przeznaczonych do sprzedaży,
 - podatku dochodowego,
 - aktywów trwałych przeznaczonych do sprzedaży,
 - instrumentów finansowych,
 - kosztów prac rozwojowo-badawczych oraz finansowania zewnętrznego,
 - i innych;
- liczby wymaganych ujawnień – w przypadku tych zagadnień, które nie zostały włączone do *MSSF dla MSP* lub które w analizowanym standardzie zostały uproszczone w stosunku do pełnych MSSF/MSR, jak również dla tych elementów ujawnianych zgodnie pełnymi MSSF/MSR, które nie są użyteczne do zewnętrznych użytkowników sprawozdań finansowych generowanych przez MSP;
- terminologii i przedstawianych wyjaśnień (upraszczając w ten sposób procedury sprawozdawcze w MSP).

W ten sposób *MSSF dla MSP* stanowi kompletny, samoistny dokument przeznaczony dla MSP. Jego konstrukcja, przede wszystkim z uwagi na zastosowane w nim uproszczenia oraz wyłączenia, powoduje, że funkcjonuje on jako zbiór niezależny od MSSF/MSR. Jednostki, które decydują się na jego stosowanie, muszą stosować zawarte w nim regulacje w odniesieniu do wszelkich kategorii omówionych w standardzie. Oznacza to, że MSP nie mogą stosować *MSSF dla MSP* w sposób wybiórczy i „wplatać” w niego rozwiązania zawarte w pełnych MSSF/MSR. Dopuszcza się przy tym możliwość, w kwestiach nieuregulowanych *MSSF dla MSP*, stosowania rozwiązań pochodzących z pełnych MSSF/MSR.

Dzięki opracowaniu i przyjęciu *MSSF dla MSP* RMSR spodziewała się, że „zastosowanie standardu:

- zwiększy porównywalność informacji finansowych dostarczanych użytkownikom,
- wzmocni zaufanie do rachunkowości MSJ,
- zmniejszy znacznie koszty tworzenia i aktualizowania krajowych przepisów o rachunkowości,
- ułatwi gromadzenie kapitału na forum krajowym i zagranicznym,
- ułatwi jednostkom wejście na publiczne rynki kapitałowe, na których obowiązują pełne MSSF/MSR,
- stworzy możliwość jego użytkowania w każdym kraju, bez względu na to, czy przyjął on, czy nie pełne MSSF/MSR” (Nowak 2009).

Osiągnięcie powyższych celów byłoby niewątpliwie dużym osiągnięciem RMSR. Czy jednak możliwym? Obserwując działania podejmowane przez Radę w zakresie popularyzacji wiedzy na temat *MSSF dla MSP*, należałoby się niewątpliwie spodziewać sukcesu. Z treścią standardu można zapoznać się na stronie internetowej RMSR (<http://www.ifrs.org/IFRS+for+SMEs/IFRS+for+SMEs.htm>), gdzie obok samego standardu udostępniono także uzasadnienie wniosków (*International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs) Basis for Conclusions*) oraz przykładowe ilustracje sprawozdań finansowych i ujawnienia (*Illustrative Financial Statements Presentation and Disclosure Checklist*). *MSSF dla MSP* oraz niektóre z dodatkowych materiałów dostępne są w języku angielskim, hiszpańskim, włoskim, rumuńskim oraz czeskim. Dodatkowo na stronie można także znaleźć materiały szkoleniowe dotyczące poszczególnych części standardu (<http://www.ifrs.org/IFRS+for+SMEs/Training+modules.htm>) oraz prezentacje dotyczące *MSSF dla MSP*. Zgodnie z informacjami zamieszczonymi na stronie internetowej RMSR tłumaczenie *MSSF dla MSP* na język polski powinno się wkrótce ukazać. Ukazanie się *MSSF dla MSP* wzbudziło także zainteresowanie wielu instytucji i organizacji, takich jak: Bank Światowy, Międzynarodowa Federacja Księgowych, Federacja Europejskich Ekspertów Księgowych, Konfederacja Rachunkowców Krajów Azji i Pacyfiku, Amerykański Instytut Biegłych Rewidentów (Nowak 2009). Niewątpliwie jest do bowiem standard, który określił wspólne ramy rachunkowości dla MSP. Czy znajdzie on jednak powszechne zastosowanie, zwłaszcza w świetle krytyki, jaka miała miejsce na etapie powstawania standardu?

Uwagi zgłaszane do *MSSF dla MSP* zgłaszane na etapie tworzenia standardu – perspektywa polska

Jednym z problemów, jaki wiąże się ze stosowaniem rachunkowości w MSP, jest struktura organizacyjna tych podmiotów. W niewielkich podmiotach gospodarczych struktura ta zazwyczaj nie jest rozbudowana i nie ma zaznaczonej wyraźnej specjalizacji komórek organizacyjnych. Zakres obowiązków i zadań powierzanych poszczególnym komórkom jest szeroki i nierzadko granice odpowiedzialności są zamazane. Przemodelowanie struktury organizacyjnej, tak aby powstały w niej organy wyspecjalizowane, jest kosztowne, ale też niezbędne, aby rachunkowość mogła funkcjonować w badanych przedsiębiorstwach. Bez tego funkcjonowanie rachunkowości wydaje się, zgodnie ze zdaniem J. Chluskiej, niemożliwe: „Przy prowadzeniu ewidencji księgowej w postaci ksiąg rachunkowych jest konieczna zmiana, przemodelowanie struktur organizacyjnych w kierunku specjalizacji i rozdzielenia sprawowanych funkcji. Jest potrzebne to nie tylko dla celów kontroli wewnętrznej, konstrukcji rachunku kosztów, lecz także samej ewidencji księgowej” (Chluska 2008). Wydaje się zatem, że jednym z argumentów podnoszonych w dyskusji nad możliwościami powszechnego zastosowania rozwiązań zawartych w *MSSF dla MSP* jest brak zaplecza organizacyjnego w MSP. Struktura organizacyjna małych i średnich przedsiębiorstw przekłada się także na funkcjonowanie systemów informacyjnych w tych podmiotach. W literaturze często wskazuje się na ograniczone zasoby informacyjne MSP (Martyniuk-Kwiatkowska 2009; Kiziukiewicz, Sawicki 1998; Szot-Gabryś 2007). Wydawać by się zatem mogło, że opracowanie i opublikowanie *MSSF dla MSP* to krok we właściwym kierunku, ale zaraz wraca się do początku, czyli braku możliwości wdrożenia *MSSF dla MSP* w analizowanych podmiotach

bez wprowadzenia w nich zmian organizacyjnych. Te zaś są szczególnie trudne z uwagi na wiele elementów.

Powyższe wyraźnie wiąże się z możliwościami kadrowymi MSP (Gos, Hońko, Rublewski 2008; Adamek 2007; Sobański za: Gos, Hońko, Rublewski 2008; Martyniuk-Kwiatkowska 2009; Martyniuk, http). J. Chluska (2008) zaznacza także, że barierą w prowadzeniu rachunkowości w MSP jest brak odpowiedniej bazy technologicznej. Jednostki takie nie dysponują odpowiednimi urządzeniami wspierającymi prowadzenie ksiąg rachunkowych, na przykład programami finansowo-księgowymi. Odniesienie do powyższych problemów znajdujemy także w pracy O. Martyniuk-Kwiatkowskiej (2009). W literaturze podkreśla się przy tym, że braki te bardzo często wynikają z konieczności ponoszenia dużych nakładów na wsparcie technologiczne rachunkowości, a nie wszystkie podmioty gospodarcze w sektorze MSP w Polsce są w stanie pokonać bariery finansowe. O wysokich nakładach koniecznych do poniesienia przy wdrażaniu *MSSF dla MSP* i późniejszym jego wykorzystywaniu w rachunkowości MSP piszą także tacy autorzy jak Gabrusewicz 2008; Sobański za: Gos, Hońko, Rublewski 2008; Adamek, 2007). Uzupełnieniem tych rozważań może być opracowanie Łakomiak (2008), w którym to przytoczone zostały zestawienia dotyczące form ewidencji księgowej i które wskazują na zakres stosowania rachunkowości przez przedsiębiorstwa z sektora MSP, wraz z uwzględnieniem formy prowadzenia ewidencji księgowej: księgi rachunkowe (KR), podatkowa księga przychodów i rozchodów (PKPiR), ewidencja przychodów (EwP) oraz karta podatkowa (KP). Dane przedstawione w pracy za lata 2004–2006⁹ wskazują, że niewielki procent jednostek gospodarczych należących do małych i średnich przedsiębiorstw prowadził księgi rachunkowe. Wynosił on bowiem odpowiednio 7,36%, 8,11% i 8,64% i jest to procent jednostek gospodarczych w grupie małych i średnich jednostek, który, jak należy przypuszczać, mógłby wprowadzić i stosować *MSSF dla MSP* w swoich jednostkach bez konieczności ponoszenia dodatkowych nakładów, ponieważ już obecnie prowadzi pełną rachunkowość, która wymaga od tych jednostek odpowiedniego zaplecza kadrowego oraz infrastruktury informacyjnej. Wydaje się także, że to do tej niewielkiej liczby jednostek z grupy małych i średnich jednostek gospodarczych kierowany jest *MSSF dla MSP*. Jest on bowiem skierowany do wszystkich pomiotów z grupy małych i średnich przedsiębiorstw, które sporządzają sprawozdania finansowe dla zewnętrznych użytkowników, ale nie są jednostkami zaufania publicznego. Tak sformułowana grupa docelowa może wskazywać, że *MSSF dla MSP* znajdzie się w kręgu zainteresowania przede wszystkim tych małych i średnich przedsiębiorstw, które prowadzą już księgi rachunkowe, nie zaś małych i średnich przedsiębiorstw, które prowadzą podatkowe księgi przychodów i rozchodów, ewidencję przychodów oraz kartę podatkową.

Kolejną kwestią, którą podkreśla się w trakcie prowadzonych rozważań na temat możliwości stosowania rachunkowości w MSP, są potrzeby informacyjne użytkowników sprawozdań. W licznych pracach zwraca się uwagę, że zakres takich potrzeb jest znacząco ograniczony (Chluska 2008; Adamek 2007; Sobański za: Gos, Hońko, Rublewski 2008; Martyniuk-Kwiatkowska 2009).

⁹ Według danych opublikowanych przez GUS (2010a) w latach 2007 i 2008 liczba jednostek z sektora małych i średnich przedsiębiorstw prowadząca księgi rachunkowe wynosiła odpowiednio 128 371 i 143 974, co oznacza, że jedynie 7,3 i 7,8% jednostek z tej grupy stosuje pełną rachunkowość.

Zwraca się przy tym uwagę na potrzebę stworzenia nowej hierarchii ważności użytkowników sprawozdań finansowych, podkreślając, że w MSP to przede wszystkim właściciele tych podmiotów oraz wierzyciele są zainteresowani informacjami płynącymi ze sprawozdań finansowych (Sawicki 2008). Jednocześnie w literaturze podkreśla się, że stosowanie *MSSF dla MSP* może efektywnie przyczynić się do wystandaryzowania sprawozdań finansowych przygotowywanych przez przedsiębiorstwa z sektora MSP, co jest sprawą istotną i ważną (Gabrusiewicz 2008). Czy jednak korzyści z unifikacji rozwiązań rachunkowości w MSP dostrzegane są przez samych małych i średnich przedsiębiorców? Przecież „przyjęcie założenia, że lepsza jakościowo sprawozdawczość ułatwi MSP konkurowanie w skali międzynarodowej i światowej... [należy rozpatrywać, pamiętając, że]... przedsiębiorstwa te działają wyłącznie lub głównie w skali lokalnej” (Sawicki 2008). Wynika to także z badań przeprowadzonych wśród przedsiębiorców. Jak zauważa T. Gabrusiewicz (2008), autor opracowania poświęconego omówieniu wyników testowania *MSSF dla MSP* w polskich podmiotach¹⁰, w testowanych podmiotach na większość pytań dotyczących przydatności lub użyteczności rozwiązań zawartych w propozycji *MSSF dla MSP* respondenci odpowiedzieli negatywnie. Nie dostrzegano także, aby wiele z poruszanych w standardzie problemów miało przełożenie na rzeczywistość gospodarczą – „przedsiębiorstwa uważają, że ogromna liczba definicji i stwierdzeń nie będzie miała praktycznego zastosowania. Podobnie (...) jak rozwiązania przyjęte w *MSSF*”. Inni autorzy wskazują także, że grono użytkowników sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia przygotowywanych przez MSP jest ograniczone. „Badania przeprowadzone w Europie dowodzą, że głównym czytelnikiem sprawozdań finansowych mniejszych podmiotów są w kolejności: banki, kadra kierownicza i główni wierzyciele firmy (Ostaszewicz 2007: 198)” (Gos, Hońko, Rublewski 2008). Zwracają na ten fakt również inni autorzy (Sawicki 2008; Nowak 2007; Cebrowska 2007). Także zakres wykorzystywania informacji płynącej ze sprawozdawczości jest w MSP ograniczony. Jak pisze M. Pielaszek (2008): „Odpowiadając na pytanie »Do czego wykorzystujecie Państwo informacje pochodzące z sprawozdania finansowego i ksiąg/ewidencji?«, aż 86% przedsiębiorców wykazało, że informacja ta jest wykorzystywana do bieżącego zarządzania. Jedynie 17% wskazało, że jest to informacja wykorzystywana przy uzyskiwaniu kapitałów dla przedsiębiorstwa”.

Tabela 5. | Rodzaj informacji, których oczekują zarządzający MSP

Rodzaj informacji	% odpowiedzi potwierdzających zainteresowanie danym rodzajem informacji
Informacje o przepływach pieniężnych	21,21%
Informacje o rentowności produktów	49,65%
Informacje o rentowności klientów	41,13%
Informacje o kosztach komórek organizacyjnych	45,39%
Informacje o realizacji planów (budżetów)	41,84%

Źródło: Pielaszek (2008)

MSSF dla MSP jest dokumentem obszernym, składającym się z wielu działów, które dotyczą poszczególnych elementów sprawozdawczości finansowej. Rozwiązania w nim zawarte zgodnie

¹⁰ Autor publikacji, do której jest odwołanie w tekście, był jednym z członków zespołu działającego pod kierunkiem prof. dr hab. Aldony Kameli-Sowińskiej, który na zlecenie RMSR miał przeprowadzić test przydatności *MSSF dla MSP* w 16 przedsiębiorstwach.

są z rozwiązaniami zawartymi w MSSF/MSR, przy przyjęciu kilku wyłączeń oraz zasady przyjmowania rozwiązań najprostszych. Wydaje się jednak, że mimo to *MSSF dla MSP* jest dokumentem zbyt rozbudowanym w stosunku do potrzeb i możliwości jednostek gospodarczych sektora MSP. Brakuje w nim uproszczeń, z których MSP mogłyby korzystać (Gabrusewicz 2008). W trakcie analizy uwag i spostrzeżeń dotyczących *MSSF dla MSP* nasuwa się pytanie o zakres podmiotów, do których ten standard jest skierowany. Czy rzeczywiście do tych ponad 20 milionów MSP w Europie, czy też raczej do węższej grupy? A jeżeli tak, to do jakiej i co z pozostałą częścią MSP? Jak pisze T. Gabrusewicz (2008) „Problemem, który nadal czeka na rozwiązanie, jest obecnie przydatność standardu dla mikroprzedsiębiorstw, czyli jednostek zatrudniających mniej niż 9 osób”. Czy jednak tylko dla nich i czy należy dokonywać wyboru ukierunkowania *MSSF dla MSP* tylko przez pryzmat liczby osób zatrudnionych w podmiotach? Niewątpliwie ten sposób klasyfikacji jest bardzo przejrzysty i obiektywny, co wynika z jego natury, ale czy odpowiedni dla potrzeb rachunkowości? Zarówno w rachunkowości, jak i w innych dyscyplinach zajmujących się funkcjonowaniem przedsiębiorstw, często podkreśla się także znaczenie formy prawnej jednostek gospodarczych, rodzaju działalności, którym się zajmują, czy sposobu zarządzania. W literaturze bardzo często można przeczytać o rachunkowości dla małych przedsiębiorstw, ale także o rachunkowości dla podmiotów o charakterze rodzinnym czy też podmiotów zajmujących się określonym rodzajem działalności, na przykład rolnictwem. Czasami także łączy się te formy rachunkowości. Patrząc zatem z tej perspektywy na *MSSF dla MSP*, należy zastanowić się, czy standardu w obecnej formie nie skierować do bardziej ograniczonej grupy podmiotów gospodarczych z sektora MSP lub wprowadzić uzupełnienia do *MSSF dla MSP* w zakresie specyficznych rozwiązań dla mikroprzedsiębiorstw, przedsiębiorstw o charakterze rodzinnym lub też przedsiębiorstw zajmujących się określonym rodzajem działalności (tak jak ma to miejsce także w przypadku MSSF/MSR, gdzie istnieje na przykład standard dotyczący działalności rolnej – MSR 41 „Rolnictwo”).

Uzupełnieniem powyższych rozważań dotyczących określenia grupy podmiotów, do których należy skierować *MSSF dla MSP* może być spostrzeżenie dokonane przez A. Łakomiak (2008): „Biorąc pod uwagę możliwości wprowadzenia w życie projektu standardu oraz wysokość osiągniętych przychodów, a nie liczbę zatrudnionych, dotyczyłyby one w 2006 roku przedsiębiorstw: mikro – w 6,02%, małych – w 2,57%, średnich – w 0,85%. Łącznie projekt mógłby odnieść się do 9,44% przedsiębiorstw (około 162 tys.)” oraz opinię K. Sawickiego (2008), który sformułował następujący wniosek na podstawie badań ankietowych Komisji do spraw Doskonalenia Przepisów i Zasad Rachunkowości: „należy zdefiniować pojęcie MSP na podstawie kryteriów ilościowych i mieszanych”.

Przedstawienie powyższych problemów odnoszących się do funkcjonowania *MSSF dla MSP* jest jedynie wskazaniem na najczęściej pojawiające się wątpliwości lub zastrzeżenia. Wydaje się także, że są to zastrzeżenia najistotniejsze. Wskazują one przy tym kierunki dalszych prac badawczych w zakresie rachunkowości MSP.

Zakończenie

Zasadniczy problem, jaki wiąże się z funkcjonowaniem rachunkowości w MSP, wynika z określenia sposobu funkcjonowania tych przedsiębiorstw (ich organizacji, zarządzania, zasobów, którymi dysponują itp.) i potrzeb informacyjnych zarówno wewnętrznych, jak i zewnętrznych użytkowników informacji płynących od MSP. Już samo wyróżnienie w sektorze MSP mikroprzedsiębiorstw oraz małych i średnich przedsiębiorstw wskazuje na potrzebę różnego ich traktowania. A przecież wymogi stawiane przed rachunkowością wynikają między innymi z ograniczeń w zakresie możliwości praktycznego jej zastosowania w jednostkach gospodarczych. Podstawowym problemem przy tworzeniu rachunkowości dla MSP jest więc określenie kryteriów wyodrębniania podmiotów, dla których prowadzona jest rachunkowość (kryteria ilościowe, forma prawna, struktura własności, forma zarządzania, odpowiedzialność społeczna (?)). Istotne jest także określenie, kto jest użytkownikiem sprawozdań finansowych i w jaki sposób formułuje swoje potrzeby informacyjne (Vinciguerra 2010). Powoduje to, że stworzenie powszechnie akceptowanego standardu rachunkowości dla małych i średnich przedsiębiorstw wydaje się prawie niemożliwe. Jak bowiem pogodzić w jednym standardzie oczekiwania wielu różnych podmiotów gospodarczych (różniących się między sobą formą prawną, wielkością, formą organizacji, zarządzania itp.)? Czy nie byłoby właściwe wyodrębnienie spośród MSP mikroprzedsiębiorstw jako odrębnej grupy podmiotowej? A może raczej odejść od kryterium wielkości i skierować się w stronę kryteriów jakościowych, na przykład formy własnościowej? Jak postępować z przedsiębiorstwami o charakterze rodzinnym?

Odpowiedzi na powyższe pytania należy poszukiwać niewątpliwie na gruncie rozważań teoretycznych. Jednak na podstawie analizy dotychczasowych rozważań prowadzonych w licznych publikacjach naukowych wydaje się, że konieczne jest wspieranie takich rozważań na gruncie praktycznym, jak to miało miejsce dotychczas. Pytania, jakie rodzą się w trakcie studiowania *MSSF dla MSP* oraz dotychczasowej krytyki standardu, wymagają zapoznania się także z opiniami bezpośrednio zainteresowanych, czyli małych i średnich przedsiębiorców. Jest to tym bardziej słuszne teraz, gdy *MSSF dla MSP* został opublikowany i może być już praktycznie wykorzystywany w podmiotach gospodarczych. Czy stosują one rozwiązania zawarte w *MSSF dla MSP* lub planują ich stosowanie i dlaczego? A jeżeli nie wykorzystują rozwiązań zawartych w analizowanym standardzie, to dlaczego? Wydaje się, że ciekawe byłoby także poznanie opinii użytkowników sprawozdań finansowych generowanych przez podmioty sektora SMP.

Przed badaczami jest jeszcze wiele wyzwań w zakresie rachunkowości małych i średnich przedsiębiorstw. Niepodjęcie ich może oznaczać, że nadal wielu użytkowników rachunkowości nie będzie miało dostępu do ważnych i cennych dla nich informacji. Czy możemy sobie na to pozwolić? Jaki będzie koszt tej niewiedzy? Czy tworzenie nowych rozwiązań lub doskonalenie istniejących przyniesie oczekiwane korzyści?

B I B L I O G R A F I A

- Adamek, J.** (2007) Standaryzacja rachunkowości małych średnich przedsiębiorstw – głos w dyskusji. W: Gabrusewicz, W. (red.), *Rachunkowość w teorii i praktyce. Sprawozdawczość i analiza finansowa*. Poznań: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu.
- Cebrowska, T.** (2007) Kongres Polskiej Rachunkowości – przebieg i dorobek. *Rachunkowość*, nr 7.
- Chluska, J.** (2008) Polityka rachunkowości małych i średnich przedsiębiorstw. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, nr 47 (103).
- Gabrusewicz, T.** (2008) Próba syntetycznej prezentacji wyników testu przydatności Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej dla Małych i Średnich Przedsiębiorstw w polskich przedsiębiorstwach. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, tom 47 (103).
- Gierusz, J.** (2005) *Koszty i przychody w świetle nadrzędnych zasad rachunkowości*. Gdańsk: ODDK.
- Gos, W., Hońko, S., Rublewski, M.** (2008) Granice uproszczeń rachunkowości małych i średnich przedsiębiorstw. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, nr 47 (103).
- GUS** (2006) *Działalność przedsiębiorstw niefinansowych w 2004 roku*, www.stat.gov.pl.
- GUS** (2007) *Działalność przedsiębiorstw niefinansowych w 2005 roku*, www.stat.gov.pl.
- GUS** (2008) *Działalność przedsiębiorstw niefinansowych w 2007 roku*, www.stat.gov.pl.
- GUS** (2008a) *Działalność przedsiębiorstw niefinansowych w 2006 roku*, www.stat.gov.pl.
- GUS** (2010) *Zmiany strukturalne grup podmiotów gospodarki narodowej w I półroczu 2010 r.*, www.stat.gov.pl.
- GUS** (2010a) *Działalność przedsiębiorstw niefinansowych w 2008 roku*, www.stat.gov.pl.
- International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities* (2009) International Accounting Standards Board.
- Kiziukiewicz, T., Sawicki, K.** (1998) *Rachunkowość małych firm*. Warszawa: PWE.
- Łakomiak, A.** (2008) *Znaczenie małych i średnich przedsiębiorstw dla polskiej gospodarki*. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, nr 47(103).
- Martyniuk, T.**, *Jakość informacji sprawozdawczej sektora MSP*, http://xbrl.cp5.win.pl/ns/templates/konferencja/materialy/Prof_Martyniuk_Jakosc_informacji_sprawozdawczej_sektora_MSP.pdf.
- Martyniuk-Kwiatkowska, O.** (2009) Wykorzystanie danych sprawozdawczości finansowej w ocenie działalności małych przedsiębiorstw. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, nr 48(104).
- Nowak, W.A.** (2007) Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej dla małych i średnich jednostek. *Rachunkowość*, nr 7.
- Nowak, W.A.** (2009) Międzynarodowy Standard Rachunkowości Finansowej dla Małych i Średnich Jednostek – uchwalony. *Rachunkowość*, nr 9/2009.
- Ostaszewicz, A.** (2007) *Problemy harmonizacji rachunkowości małych średnich przedsiębiorstw*. W: *Rachunkowość wczoraj, dziś i jutro*. Warszawa: SKwP.
- Pacter, P.** (2010) *IFRS for SMEs, Implementation Update*, IFRS Conference, London, <http://www.ifrs.org/IFRS+for+SMEs/Presentations.htm>.
- Pielaszek, M.** (2008) Pożądane kierunki zmian w rachunkowości małych i średnich przedsiębiorstw. Wyniki badań ankietowych SKwP w latach 2004–2006. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, nr 47(103).
- Sawicki, K.** (2008) Zadania rachunkowości małych przedsiębiorstw a projekt MSSF dla małych i średnich jednostek. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, nr 47 (103).
- Sobański, K.** *Globalna standaryzacja sprawozdawczości finansowej MSP – Międzynarodowe standardy*, www.e-rachunkowosc.pl.
- Szot-Gabryś, T.** (2007) Wiarygodność i zakres informacji ekonomicznych o małym podmiocie gospodarczym. W: Micherda, B. (red.), *Sprawozdawczość i rewizja finansowa w kształtowaniu wiarygodności informacji ekonomicznej*. Kraków: Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie.
- Ustawa o swobodzie gospodarczej, Dz.U. 2004 r. Nr 173 poz. 1807.
- Vinciguerra, R.** (2010) *Financial Reporting for Small and Medium Entities in Italy, An Empirical Investigation*, praca prezentowana na The 6th Workshop on European Financing Reporting EUFIN 2010, Wielka Brytania.
- Zakrzewski, R.** (2010) Udział małych i średnich przedsiębiorstw w wytwarzaniu PKB i wartości dodanej brutto. W: *Raport o stanie sektora małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce w latach 2008–2009*. Warszawa: Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości.
- Zakrzewski, R.** (2010a) Pozyskiwanie informacji strategicznej przez małe i średnie firmy w Polsce. W: *Raport o stanie sektora małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce w latach 2008–2009*. Warszawa: Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości.

Kulturowe uwarunkowania struktury organizacyjnej

Dr Katarzyna Gadomska-Lila | Uniwersytet Szczeciński | gadomska.lila@gmail.com

Prof. US dr hab. inż. Alberto Lozano Platonoff | Uniwersytet Szczeciński | alberto@lozano.net.pl

Dr Aleksandra Rudawska | Uniwersytet Szczeciński | aleksandra.rudawska@gmail.com

Abstrakt

Artykuł podejmuje zagadnienie struktury organizacyjnej i jej determinant. Prezentuje kierunki ewolucji struktur organizacyjnych oraz dominujących wartości kulturowych i postaw pracowników. Prowadzone rozważania koncentrują się bowiem na kulturze organizacyjnej, jako jednym z kluczowych uwarunkowań struktury. Podstawę rozważań stanowią wyniki badań empirycznych. Pozwalają one wnioskować o dalszych kierunkach zmian w strukturach oraz doborze narzędzi zarządzania umożliwiającich implementację i funkcjonowanie pożądaných rozwiązań strukturalnych.

JEL: M14

Wprowadzenie

Uwarunkowania, w jakich funkcjonują współczesne przedsiębiorstwa, wymagają wnikliwej obserwacji zachodzących zmian i jednocześnie szybkich oraz trafnych reakcji na te zmiany. W tym kontekście struktura organizacyjna jawi się jako istotna determinanta skuteczności działania przedsiębiorstw, zwłaszcza w aspekcie elastyczności. Powinna zatem przybrać taką postać, która zapewni realizację zamierzeń strategicznych, sprawne podejmowanie decyzji oraz wysoką efektywność w realizacji zadań bieżących. Konieczne jest przy tym uwzględnienie kluczowych uwarunkowań struktury. Czynniki strukturotwórcze znajdują się w otoczeniu organizacji, a także dotyczą jej wewnętrznych atrybutów czy komponentów. Ważną rolę w grupie wewnętrznych determinant struktur odgrywa kultura organizacyjna. Z uwagi na to, iż w ostatnich latach istotnie wzrosło znaczenie tzw. miękkich czynników zarządzania, do których zaliczana jest kultura organizacyjna, coraz częściej stanowi ona przedmiot analiz, zwłaszcza w aspekcie wpływu na wyniki organizacji. W kulturze organizacyjnej upatruje się źródeł sukcesu, stąd też coraz częściej – zarówno w literaturze, jak i w badaniach empirycznych – poddaje się analizie związek między kulturą organizacyjną a innymi komponentami organizacji, w tym – strukturą organi-

zacyjną. Przegląd wyników badań prowadzonych w tym obszarze jednoznacznie wskazuje, iż kultura jest istotną determinantą struktury. Podczas doboru konkretnego rozwiązania strukturalnego należy uwzględnić uwarunkowania kulturowe; w przeciwnym razie proces implementacji i funkcjonowania struktury może przebiegać niezgodnie z założeniami i mieć negatywny wpływ na sprawność funkcjonowania całej organizacji.

Celem artykułu jest charakterystyka kultury organizacyjnej jako istotnej determinanty struktury. Zaprezentowane zostaną kierunki ewolucji struktur organizacyjnych oraz dominujących wartości kulturowych i postaw pracowników. Prowadzone rozważania zostaną zobrazowane wynikami badań empirycznych prowadzonych przez autorów.

| **Istota i uwarunkowania struktury organizacyjnej**

Struktura organizacyjna jako synonim atrybutowego ujęcia organizacji wskazuje „jak złożona z części i wzajemnie ze sobą powiązana całość funkcjonuje” (zob. Zieleniewski 1978: 47), w jaki sposób poszczególne części lub elementy oraz ich wzajemne połączenie przyczyniają się do osiągnięcia celu końcowego. Głównym zamierzeniem jest bowiem uzyskanie powodzenia, zrealizowanie zadań (Rutka 1996: 13; Baleanu 1997: 18).

Struktura organizacyjna określa zatem podział pracy, wyznacza powiązania między funkcjami i czynnościami, kształtuje podział władzy, wyznacza hierarchię, wskazuje zakresy uprawnień i odpowiedzialności, zapewnia ciągłość realizacji zadań i koordynuje stosunki z otoczeniem (Por. Stoner et al. 1992: 208). Ponadto determinuje, przez kogo i w jaki sposób będą podejmowane decyzje, jak będzie przebiegał proces komunikacji, jak duży będzie stopień formalizacji itp. Struktura organizacyjna może przybierać różną postać, w zależności od warunków, w jakich funkcjonuje organizacja. Wybór rozwiązania strukturalnego jest zdeterminowany wieloma czynnikami, zarówno wewnętrznymi atrybutami, jak i czynnikami znajdującymi się w bliższym i dalszym otoczeniu. Najczęściej przytaczanymi w literaturze, empirycznie zweryfikowanymi determinantami struktury, są: strategia, technologia, czy wielkość przedsiębiorstwa (zob. Chandler 1962; Woodward 1958, Berger 1968 za Nalepka, Kozina 2007: 63). W ostatnich latach, z uwagi na wzrost znaczenia tzw. miękkich czynników zarządzania, pojawiają się próby analizy wpływu na kształt struktury organizacyjnej takich czynników jak styl zarządzania czy kultura organizacyjna (Zheng 2010; Walsh 2004; Gibson 1994).

Mimo wielości definicji kultury spowodowanej przyjęciem przez badaczy różnych perspektyw analizy (m.in. Pettigrew, Kast i Rosenzweig, Brown), można założyć za E. Scheinem, że kultura organizacyjna to „wzorzec podstawowych założeń stworzonych, odkrytych lub rozwiniętych przez daną grupę w trakcie uczenia się rozwiązywania problemów zewnętrznej adaptacji i wewnętrznej integracji – wzorzec, który przynosi na tyle dobre rezultaty, że można go traktować jako obowiązujący i dlatego wpajany nowym członkom jako poprawny sposób percepcji, myślenia i odczuwania w odniesieniu do tych problemów” (Schein 1984: 4). Istotę kultury organizacyjnej oddaje opracowany przez tegoż autora trójpoziomowy model zawierający podstawowe

założenia kulturowe, system wartości oraz artefakty. Poziom podstawowych założeń dotyczących m.in. natury ludzkiej czy stosunku do otoczenia jest trudny do diagnozowania i prowadzenia szczegółowej analizy. Poziom artefaktów – sztucznych wytworów danej kultury – jest łatwo obserwowalny, jednak niewystarczający do analizy kultury bez pozostałych, bazowych poziomów. Wiążący zdaje się poziom wartości. Z jednej strony jest wyrazem podstawowych założeń, z drugiej stanowi kanwę dla widocznych komponentów kultury. To właśnie system wartości kształtuje pożądane postawy pracowników i wpływa na ich zachowania. Wartości kulturowe determinują sposób funkcjonowania organizacji, a także rzutują na kształt wielu jej komponentów, np. struktury organizacyjnej. Kultura i system wartości, na jakich się opiera, stanowi istotny czynnik strukturotwórczy. Daje bowiem podstawę dla różnych koncepcji struktur, stwarzając podłoże dla ich implementacji i funkcjonowania (Piotrowicz 2002: 8).

Struktura organizacyjna, będąc usankcjonowaniem określonych celów i sposobów postępowania, zapewniającym efektywne wdrażanie misji przedsiębiorstwa i jego strategii, siłą rzeczy powinna odzwierciedlać cele i zachowania, które są właściwe z punktu widzenia kultury organizacyjnej (por. Straszyński 1991: 33). Przy braku takiej zgodności przedsiębiorstwo boryka się z dużym obszarem organizacji nieformalnej. Tymczasem struktura organizacyjna, jako narzędzie zarządzania, ma umożliwiać i ułatwiać sprawne wykonywanie pracy. Należy zatem poszukiwać takich rozwiązań strukturalnych, które wspierałyby wysiłki ludzi na rzecz realizacji strategii. Aby tak się stało, musi uwzględniać potencjał pracowników i obowiązujący system wartości.

| Ewolucja struktur organizacyjnych

Badania empiryczne struktur organizacyjnych najczęściej dotyczą podstawowych wymiarów: specjalizacji, standaryzacji, centralizacji, formalizacji i konfiguracji (Gibson 1994; Walsh 2004) i nawiązują do modelu zaproponowanego przez Pugh, Hicksona, Hiningsa, MacDonalda (1969). Najczęściej analizowanym wymiarem jest wymiar centralizacji (Rapert, Wren 1998), który odnosi się do stopnia, w jakim władza i uprawnienia do podejmowania decyzji są skoncentrowane na najwyższych szczeblach organizacyjnych (Caruana 1998: 18, za Zheng et al. 2010). Wielu autorów zajmujących się problematyką struktur organizacyjnych potwierdza, że decentralizacja struktur przyczynia się do lepszej komunikacji, zwiększa satysfakcję pracowników i ich motywację do pracy oraz zachęca do partycypacji, co sprzyja szybszym i trafniejszym reakcjom na zmiany warunków rynkowych.

Odwołując się do teorii T. Burnsa i G.M. Stalkera (1961), wyznaczającej kontinuum od struktury mechanicznej do organicznej, można podjąć próbę wskazania różnorodnych typów struktur charakteryzujących się różnym natężeniem poszczególnych wymiarów (tabela 1).

Tabela 1 | Kierunki ewolucji struktur organizacyjnych

Struktury mechaniczne		
Struktura liniowa (prosta)	Koniec XIX wieku	Wąski podział zadań i kompetencji Hierarchia, wyraźnie zaznaczone drogi służbowe Pisemne formułowanie decyzji Systematyczna kontrola i dyscyplina
Struktura funkcjonalna	Początek XX wieku	Specjalizacja kierowników w zakresie określonych funkcji Zwiększenie elastyczności Oparcie organizacji na wyższej wiedzy fachowej oraz planowym podziale pracy między specjalistami
Struktura dywizyjna	1920–1950	Decentralizacja Tworzenie względnie autonomicznych, homogenicznych jednostek, głównie na podstawie kryterium terytorialnego i produktowego Standaryzacja wyników
Struktura projektowa	Od połowy XX wieku	Tworzenie zespołów projektowych/zadaniowych Bezpośrednie kontakty między członkami zespołu projektowego Wykorzystanie fachowej wiedzy specjalistów Duża elastyczność i szybkość reagowania na nowe problemy
Struktura macierzowa	1960–1980	Dualne podporządkowanie Liczne mechanizmy koordynujące Niski stopień formalizacji Decentralizacja
Struktura procesowa	1990–2004	Powolywanie zespołów ds. realizacji określonych procesów Realizacja zadań wielowymiarowych Niska formalizacja Decentralizacja
Struktura sieciowa	Od końca XX wieku	Decentralizacja Duża autonomia Sieć powiązań Zasada wewnętrznego świadczenia usług między partnerami (jednostkami organizacyjnymi) Jednostki organizacyjne ponoszą pełną odpowiedzialność za koszty (wewnątrz struktury panują zasady gospodarki rynkowej)
Struktury organiczne		

Źródło: opracowanie własne na podstawie Hopej (2004), Piotrowicz (2001), Piotrowicz (2004)

Zastosowanie określonego typu struktury wskazuje, że kadra kierownicza przyjęła określoną konwencję działania, zgodnie z którą będzie organizowana praca, a to oznacza odwoływanie się do różnych wartości kulturowych, w zależności od przyjętej koncepcji.

Struktury mechaniczne, które charakteryzują hierarchia, wąska specjalizacja, wysoka standaryzacja norm i procedur, duża centralizacja i formalizacja, odwołują się do zgoła odmiennych wartości i postaw niż struktury elastyczne. W tym wariantcie najbardziej liczy się skrupulatność w realizacji zadań i stosowaniu procedur, podporządkowanie, odpowiedzialność. W strukturach elastycznych, które są znacznie mniej zhierarchizowane i sformalizowane, bazę stanowią takie wartości jak: szybkość w reagowaniu na problemy, inicjatywa, kreatywność, podejmowa-

nie ryzyka, poszukiwanie nowych obszarów działania, stosowanie nowych metod i technik, ustawiczny rozwój, praca zespołowa. Należy przy tym podkreślić, że nie ma jednego, optymalnego rozwiązania strukturalnego dla każdego systemu. Dla różnych, działających w odmiennych warunkach, systemów efektywne okazują się różne typy struktur organizacyjnych. Istotne jest natomiast, aby przyjęte rozwiązanie uwzględniało konkretne uwarunkowania (zarówno zewnętrzne, jak i wewnętrzne) oraz było zgodne z obrazem kultury organizacyjnej, a zwłaszcza systemem dominujących wartości.

W ostatnich latach widać wyraźnie, iż rozwiązania strukturalne ewoluują. Niesie to za sobą zmiany w hierarchii oraz modelu kariery. Struktury ulegają spłaszczeniu. Często budowane są poziomo wokół procesów, których realizatorami są zespoły o zmiennym składzie. Stwarza to wymóg wielozadaniowości w układach strukturalnych, kompetencjach i kwalifikacjach pracowników (Grudzewski, Hejduk 2001: 56).

Uwzględniając obecne trendy rozwojowe, można założyć, że w przyszłości na jeszcze większą skalę (Grajewski 2010: 118 i 123–124):

- przedsiębiorstwa będą przekształcać się w organizacje typu posthierarchicznego, o horyzontalnej, a nie wertykalnej strukturze,
- będą dominować grupy zadaniowe i zespoły robocze,
- będzie zanikać średni szczebel zarządzania,
- zaczną rozwijać się korporacje wirtualne,
- upowszechnią się nowe stanowiska i zawody, takie jak szefowie procesów, specjaliści ds. zarządzania wiedzą.

W sytuacji wprowadzenia tego typu zmian w strukturze organizacyjnej ulegnie zmianie funkcja sterowania i kontroli. Tradycyjne mechanizmy i narzędzia będą stosowane rzadziej, z uwagi na to, iż podstawową funkcję kontrolną będzie pełnić uznawana hierarchia wartości. Wspólne wartości powodują bowiem, iż kierownictwo i pracownicy posługują się tym samym aparatem pojęciowym i realizują tę samą koncepcję działania. Rola kadry kierowniczej będzie zatem sprowadzała się do ustalania parametrów służących ocenie pracy oraz stosowania zachęt (materialnych i niematerialnych) do przejawiania inicjatywy (Howard 1990, za Straszyński 1991: 34). Obok inicjatywy podstawowymi wymiarami kultury organizacyjnej zapewniającej sprawne działanie tego rodzaju struktur są: orientacja na realizację strategii, troska o klienta, szybkość w reakcjach na zmiany, współpraca, praca zespołowa, realizacja celów grupowych itp. Przedsiębiorstwa, jeśli mają szybko reagować na zmiany zachodzące w otoczeniu, muszą również przekazać więcej odpowiedzialności, władzy i informacji osobom znajdującym się najbliższej tych komponentów otoczenia, które mają największy wpływ na sprawność ich działania, czyli głównie klientów i kooperantów, a to oznacza wzrost rangi takich postaw pracowniczych jak samodzielność, zaangażowanie, komunikatywność.

Wyniki badań empirycznych

W latach 2001–2008 Zespół Badawczy Integracja, do którego należą autorzy, przeprowadził cztery projekty badawcze diagnozujące działalność zachodniopomorskich przedsiębiorstw¹:

- *Diagnoza kultury organizacyjnej przedsiębiorstw*, lata 2001 i 2008 (150 i 118 przedsiębiorstw),
- *Ogólna diagnoza szczecińskich przedsiębiorstw*, lata 2000–2001 (116 przedsiębiorstw produkcyjnych),
- *Diagnoza zdolności przedsiębiorstw do zmian i rozwoju*, rok 2006 (92 przedsiębiorstwa).

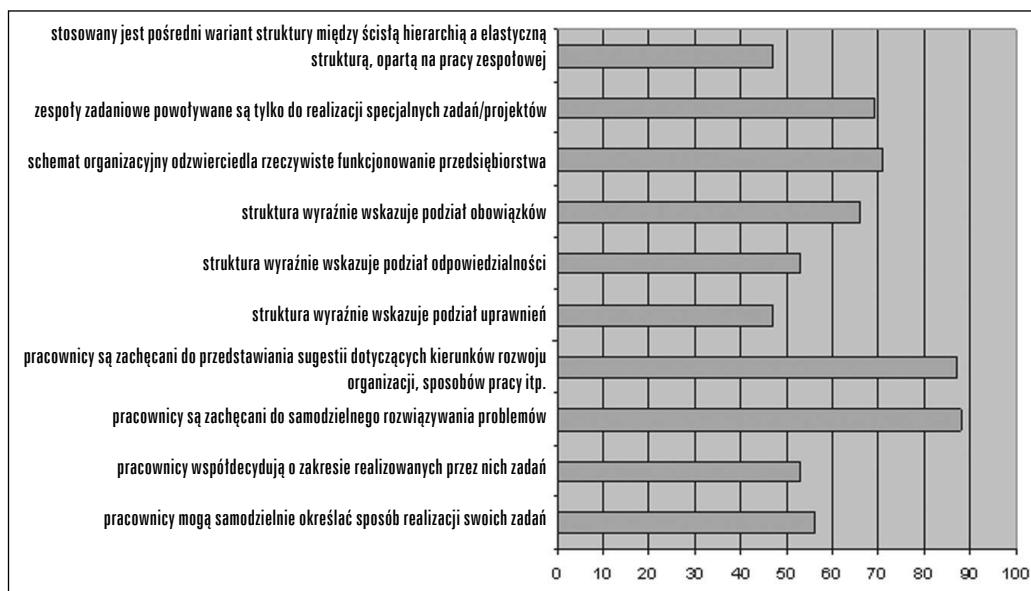
Procedurę badania prowadzono głównie z wykorzystaniem badań ilościowych. Były to badania ankietowe z zastosowaniem kwestionariuszy autorskich. Jeden z diagnozowanych i analizowanych obszarów stanowiły zagadnienia dotyczące struktury organizacyjnej. Uzyskane wyniki wykazały, iż zachodniopomorskie przedsiębiorstwa przyjmują różne rozwiązania strukturalne. Najliczniejsza grupa przedsiębiorstw (47%) stosuje wariant pośredni między ścisłą hierarchią a elastycznym typem struktury organizacyjnej, opartym na pracy zespołowej. Takie podejście oznacza przynajmniej częściowe dzielenie się przełożonych uprawnieniami i sugeruje zwiększoną partycypację pracowników. W połowie badanych podmiotów (53%) pracownicy współdecydują o zakresie realizowanych przez nich zadań lub też mogą samodzielnie określać sposób realizacji swoich zadań (56%). Natomiast 88% firm deklaruje, że zachęca pracowników do samodzielnego rozwiązywania problemów oraz tworzy warunki do przedstawiania przez pracowników sugestii dotyczących kierunków rozwoju organizacji czy sposobów pracy itp. (87%). Często jednak współdziałanie pracowników sprowadza się jedynie do rozpoznania problemu i projektowania wariantów rozwiązań, natomiast wybór wariantu pozostaje domeną kierownictwa.

Analizując wyniki badań w aspekcie czasowym, można zaobserwować zmiany w strukturach organizacyjnych zachodniopomorskich przedsiębiorstw. W porównaniu z 2001 w roku 2008 dominował wariant pośredni między ścisłą hierarchią a elastycznym typem struktury, w odróżnieniu od wcześniej równomiernie powoływanych trzech rodzajów struktur: hierarchicznej, elastycznej i opartej na wariacie pośrednim.

Badanym podmiotom brakuje jeszcze praktyki organizowania pracy na zasadzie zespołów zadaniowych. Wynika to z silnego przyzwyczajenia pracowników do realizacji ściśle wytyczonego zakresu zadań bez wchodzenia w interakcje z innymi komórkami. Należy jednak odnotować, że 69% badanych przedsiębiorstw wskazało, iż powołuje zespoły zadaniowe do realizacji specjalnych zadań/projektów, takich jak wprowadzanie nowego produktu czy rozwiązanie istotnych problemów. W takiej sytuacji zespoły mają najczęściej charakter interdyscyplinarny (pracownicy rekrutowani są z różnych obszarów organizacji, np. marketing, zaopatrzenie, produkcja). Charakterystyki struktur organizacyjnych zachodniopomorskich przedsiębiorstw prezentuje rysunek 1.

¹ Podane próby i prezentowane wyniki dotyczą średnich i dużych przedsiębiorstw produkcyjnych.

Rysunek 1 | Charakterystyki struktur zachodniopomorskich przedsiębiorstw



Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badań.

W wyniku przeprowadzonych badań zdiagnozowano również zmiany wartości i postaw pracowników. W stosunku do roku 2001 należy odnotować większe zaangażowanie, odpowiedzialność, samodzielność, inicjatywę w działaniu, częstszą współpracę itp. Stanowi to szansę szybszego adaptowania się do zachodzących zmian, których dynamika niejako zmusza do przyjmowania bardziej elastycznych rozwiązań strukturalnych. Należy również odnotować większą troskę o zapewnienie skutecznego systemu komunikacji i usprawnienie przepływu informacji.

Zakończenie

Wyzwania, w obliczu których stoją współczesne przedsiębiorstwa, wymuszają na nich niejako przyjmowanie rozwiązań strukturalnych zapewniających elastyczność w działaniu, zwłaszcza szybkość i skuteczność w reagowaniu na zmiany. Zmiany sposobu myślenia oraz koncepcji działania i upowszechnianie organicznych typów struktur organizacyjnych podkreślają rangę określonych wartości i norm kulturowych, stanowiących bazę dla sprawniej implementacji tego rodzaju struktur. Struktura jest bowiem optymalna wtedy, kiedy ludziom stwarza się warunki skutecznej pracy, co jednak nie będzie możliwe ze strukturą nieadekwatną kulturowo, będącą w opozycji do obowiązującego systemu wartości. Struktury organizacyjne zachodniopomorskich przedsiębiorstw ewoluują w kierunku organicznych rozwiązań. Świadczy o tym m.in. coraz większa partycypacja pracowników w określaniu zakresu zadań, sposobów ich realizacji, przedstawiania sugestii dotyczących kierunków działania firmy, rozwiązywania pojawiających się problemów czy podejmowania pracy zespołowej. Wiąże się to ze zmianami w kulturze organizacyjnej tych przedsiębiorstw. Zdiagnozowane wartości i postawy pracowników, a następnie ich

zachowania wskazują przede wszystkim na większe zaangażowanie i współdziałanie. Rosnąca świadomość znaczenia wpływu kultury organizacyjnej na poprawę konkurencyjności przedsiębiorstw pozwala przypuszczać, że coraz bardziej widoczne staną się również takie atrybuty jak: integracja, komunikacja, koordynacja, adaptacja do zmian oraz przewidywanie przyszłych kierunków zmian w otoczeniu czy organizacyjne uczenie się. Istotnym zadaniem kierownictwa staje się zatem opracowanie takiej koncepcji działania oraz celowy dobór narzędzi, które przysłużą się integracji kultury organizacyjnej i struktury, a także strategii.

B I B L I O G R A F I A

- Baleanu, C.M.** (1997) *Organization Architecture. Strategic Change*, Vol. 6.
- Brown, A.** (1998) *Organisational Culture*. London: Pitman Publishing.
- Burns, T., Stalker, G.M.** (1961) *The management of Innovation*. London: Tavistock Publications,.
- Gibson, C.B.** (1994) The implications of national culture for organizational structure: An investigation of three perspectives. W: Prasad, S.B. (red.), *Advances in international comparative management*. Greenwich, Vol. 9.
- Grajewski, P.** (2010) Uwarunkowania i paradygmaty jako kategorie opisu rzeczywistości. W: Czerska, M., Szpitter, A.A. (red.), *Koncepcje zarządzania*. Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.
- Grudzewski, W.M., Hejduk, I.** (2001) *Projektowanie systemów zarządzania*. Warszawa: Difin.
- Hopej, M.** (2004) O podobieństwach struktur organizacyjnych. *Przegląd Organizacji*, nr 3.
- Kast, F., Rosenzweig, J.** (1985) *Organization and Management*. New York: McGraw Hill.
- Nalepka, A., Kozina, A.** (2007) *Podstawy badania struktury organizacyjnej*. Kraków: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie.
- Walsh, K.** (2004) Interpreting the impact of culture for structure. The role of change processes. *Journal of Applied Behavioral Science*, Vol. 40, <http://web.ebscohost.com> (lipiec 2010).
- Pettigrew, A.M.** (1979) On Studying Organizational Culture. *Administrative Science Quarterly*, No 4.
- Piotrowicz, A.** (2001) Procesowa struktura organizacyjna przedsiębiorstwa. *Przegląd Organizacji*, nr 6.
- Piotrowicz, A.** (2002) Czynniki określające strukturę organizacyjną przedsiębiorstwa. *Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstwa*, nr 3.
- Piotrowicz, A.** (2004) Klasyczne koncepcje struktur organizacyjnych. *Przegląd Organizacji*, nr 11.
- Pugh, D.S., Hickson, D.J., Hinings, C.R., Turner, C.** (1968) Dimension of Organizational Structure. *Administrative Science Quarterly*, Vol. 1.
- Pugh, D.S., Hickson, D.J., Hinings, C.R., MacDonald, K.M.** (1969) An empirical taxonomy of structure of work organizations. *Administrative Science Quarterly*, Vol. 14.
- Rapert, M., Wren, B.** (1998) Reconsidering organizational structure: a dual perspective of frameworks and processes. *Journal of Management Issue*, Vol. 10(3).
- Rutka, R.** (1996) *Organizacja przedsiębiorstw*. Gdańsk: Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego.
- Schein, E.** (1984) Coming to a New Awareness of Organizational Culture. *Sloan Management Review*, 15 stycznia.
- Stoner, J.A.F., Wankel, Ch.** (1992) *Kierowanie*. Warszawa: PWE.
- Straszyński, W.** (1991) Kształtowanie kultury przedsiębiorstwa. *Przegląd Organizacji*, nr 1.
- Zheng, W., Yang, B., McLean, G.N.** (2010) *Linking organizational culture, structure, strategy and organizational effectiveness: Mediating role of knowledge management*. *Journal of Business Research*, Vol. 63, Issue 7, s. 763–771. EBSCOhost: Academic Search Complete [Online]. Dostępny na: <http://web.ebscohost.com> (czerwiec 2010).
- Zieleniewski, J.** (1978) *Organizacja zespołów ludzkich*. Warszawa: PWN.

Efektywność badań marketingowych – rozważania nad metodologią pomiaru

Dr Piotr Tarka | Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu | piotr.tarka@ue.poznan.pl

Abstrakt

Autor koncentruje się na problematyce ilościowego pomiaru efektywności badań marketingowych. Rozważa przede wszystkim teoretyczne aspekty i praktyczne możliwości alokacji wydatków na badania marketingowe oraz określenia optymalnych kosztów badawczych w kampanii marketingowej. Wcześniej jednak podejmuje próbę konstrukcji uniwersalnego modelu (na wyższym poziomie uogólnienia) w zakresie badania efektywności. Model ten opiera się na trójwymiarowej „kostce analitycznej”. Jego założenia nie są jednak wyczerpujące. Autor zdaje sobie z tego sprawę, opisując liczne mankamenty i ograniczenia powstające w trakcie konstrukcji aparatu metodologiczno-pomiarowego. Wygenerowanie idealnego i skutecznego narzędzia, równoważącego koszty badawcze firm z ich wynikami finansowymi, jest w tej materii sporym wyzwaniem. Niemniej jednak jego celem jest nakłonienie analityków i osób piastujących kierownicze stanowiska w firmach do większego zainteresowania problematyką pomiaru efektywności badań w firmach.

JEL: M3, M39

Istota i założenia pomiaru efektywności w badaniach marketingowych

Współczesne przedsiębiorstwa borykają się z wieloma trudnościami natury informacyjnej. Procesy decyzyjne w przedsiębiorstwach stają się coraz bardziej złożone. W makroskali przyczynia się do tego dynamiczny postęp technologiczny, coraz szybsze i nieprzewidywalne kierunki rozwoju społeczno-ekonomicznego, czynniki globalizacji, trendy sprzyjające z jednej strony obumieraniu od lat uznanych, przewidywalnych i prosperujących branż i krajów, a z drugiej strony, narodzinom – na niespotykaną skalę – zupełnie nowych (obiecujących) branż, a także pojawienie

się w ekonomii światowej nowych potęg gospodarczych (m.in. z regionu Azji czy Ameryki Południowej). Z kolei w mikroskali przedsiębiorstwa stają w obliczu problemów i nowych wyzwań w sferze zmieniających się upodobań, potrzeb i wartości klientów, kooperantów czy dostawców. Problemom tym towarzyszą często zjawiska powiązane z przeciążeniem informacyjnym czy trafnością decyzji podejmowanych przez decydentów w przedsiębiorstwach. Problemy nowej ekonomii niewątpliwie wskazują na nowe kierunki badań naukowych. Mając je na uwadze, autor nawiązuje w artykule przede wszystkim do mikroekonomicznych aspektów działalności przedsiębiorstw. Świadomy licznych ograniczeń (w sferze możliwości poznawczych zadanego tematu) przyjmuje za cel opis modelu pomiarowego efektywności badań marketingowych. Podejmuje on również próbę klasyfikacji koncepcji badawczych na podstawie literatury przedmiotu. W kontekście wydatków na badania warto dodać, że przy coraz większym zainteresowaniu marketingiem i podejmowaniu przez przedsiębiorstwa działań zorientowanych marketingowo (w skali mikro), koszty będą odgrywać najważniejszą rolę. To koszty będą sprzyjać rozwijaniu się w organizacjach wysokich wymagań w celu podnoszenia poziomu efektywności badań marketingowych. Presja kosztów będzie mieć znaczny wpływ na działalność, a także decyzje o prawidłowym funkcjonowaniu i osiąganiu celów przez firmy na rynku w skali mikro, a także – w sytuacji krytycznej – będzie mieć również wpływ na decyzję o ich przetrwaniu.

Celem niniejszego artykułu jest opis istoty analizy efektywności badań marketingowych i kryteriów, jakimi należałoby się kierować w tej analizie oraz jakie powinno się przyjmować przy wyborze właściwych modeli pomiarowych. Autor zakłada, że podejmowanie decyzji rynkowych przez menedżerów na podstawie nieefektywnych badań marketingowych może zagrażać bezpieczeństwu firmy. Minimalizacja owego ryzyka i eliminacja błędów decyzyjno-informacyjnych są możliwe przez określenie modelu oraz metod i technik analitycznych, pozwalających firmom zmierzyć poziom efektywności w zakresie wydatków poniesionych na badania marketingowe, tj. stosunku nakładów przeznaczonych na ten cel do wyników ekonomicznych osiągniętych dzięki tym nakładom (a więc przyrostu zysku jednostkowego lub wielkości zysku ogółem).

| Definiowanie „efektywności” badań marketingowych

W marketingu przyjmuje się, że efektywność jest liczebnym sposobem wyrażenia zdolności tworzenia przez marketing wartości dodanej w relacji do poniesionych nakładów. Zdolność ta może także wynikać z umiejętności pozyskiwania i utrzymania klientów (Wrzosek 2005).

Z kolei efektywność badań marketingowych należy rozumieć jako liczebną sposobem określania wartości/zysku z przeprowadzonych badań w relacji do poniesionych na te badania nakładów finansowych. Chodzi zatem o ekonomiczne konsekwencje badań. Grzesiowski (2000) stwierdza, że w efektywności należy uwzględniać wymiar ekonomiczności (w aspekcie ekonomizacji działań), tj. maksymalizacji stosunku nakładów do efektów działania. Przez ekonomiczność wyraża on stosunek wyniku użytecznego do kosztów działania. Działanie jest efektywne w sferze ekonomiczności, jeżeli:

$$\frac{Wu}{K} > 1. \quad (1.1)$$

Oznacza to, że jeśli ten stosunek jest mniejszy od zera, to działanie jest nie tylko nieefektywne, lecz także nieekonomiczne. Wymieniane inne warianty ekonomiczności to:

1. Zmniejszenie kosztów badań przy utrzymaniu stałego wyniku użytecznego (wartości) efektywności badań:

$$\frac{Wu = \text{const}}{K \rightarrow \text{min}} \quad (1.2)$$

2. Dążenie do wzrostu wyniku użytecznego (wartości) badań przy stałych kosztach tych badań:

$$\frac{Wu \rightarrow \text{mak}}{K \rightarrow \text{const}} \quad (1.3)$$

3. Jednoczesny wzrost wyników i kosztów badań:

$$\frac{Wu \uparrow \text{szybciej}}{K \rightarrow \text{wolniej}} \quad (1.4)$$

4. Jednoczesny wzrost wyników i zmniejszenie kosztów badań:

$$\frac{Wu \uparrow}{K \downarrow} \quad (1.5)$$

Orientacja rynkowa firm a poziom efektywności badań marketingowych

Stwierdzenie, że firma w prowadzonej działalności opiera się w znacznej mierze (lub wyłącznie) na intuicji, kreatywności swoich pracowników i wykorzystuje techniki oraz metody perswazyjnego oddziaływania na klientów, w ostatecznym rozrachunku nie tylko przesądza o aplikacji w firmie jakichkolwiek badań marketingowych, lecz także nie daje jej żadnej szansy na konstrukcję modelu zakładającego efektywność badań. Wszystko zależy więc od postaw przyjmowanych przez kadrę kierowniczą i poziomu postrzegania przydatności badań marketingowych. Postawy bowiem powodują, że jedne firmy są zorientowane prorynkowo (nastawione endogenicznie), a inne przyjmują orientację egzogeniczną (skierowaną do wnętrza organizacji). Można więc mówić o perspektywie zewnętrznej (czyli koncentracji na rynku przed zasobami – szkole pozycyjnej) i perspektywie wewnętrznej (koncentracji na zasobach nad rynkiem – szkole zasobowej). Takie orientacje z góry ukierunkowują cele firm i nastawiają jej pro- lub antybadawczo. Postawy te pozwalają wyłonić cztery typy przedsiębiorstw:

1. Pierwszy typ to podmioty gospodarcze, które wpisują niejako prowadzone przez siebie badania marketingowe w podstawy swojej działalności rynkowej. Firmy te wyrażają głębokie przekonanie co do ich użyteczności, tj. praktycznej aplikacji. Myślą i są niejako zorientowane na innowacje analitycznie w stworzonym przez siebie modelu biznesu. Działalność badawcza tych firm dokonuje się zarówno wewnątrz (przez badania zasobów firmy: informacji wtórnych, satysfakcji i lojalności pracowników), jak i na zewnątrz organizacji na zasadzie opcji *just in time* lub inaczej *real – time analysis* (analizy przeprowadzanej w czasie bie-

zącym). A zatem zarówno analiza danych, jak i raportowanie wyników do kierownictwa dokonują się przez systematyczny cykl interakcyjny, tj. obserwację rynku i podejmowanie natychmiastowej reakcji na sygnały napływające z otoczenia.

2. Druga kategoria organizacji postrzega badania marketingowe w kontekście ich wysokiej przydatności w ramach osiągania celów marketingowych. Jednak w bieżącej działalności wyniki tych badań są niejako wykorzystywane *post-time analysis* (po czasie). A zatem od momentu zgromadzenia i przetworzenia danych, raportowania informacji i wykrycia (pozytywnych lub negatywnych) sygnałów do czasu podjęcia decyzji mija określony czas. Niestety ten czas sprzyja powstawaniu różnic informacyjnych oraz uniemożliwia firmie precyzyjne rozpoznanie cech i obiektów rynkowych. Następstwem tego faktu są liczne błędy decyzyjne i chybione zachowania rynkowe firm. Ogromna dynamika zmian zachodzących w otoczeniu powoduje, że klasyczne badania (pozbawione chociażby innowacji technologiczno-analitycznych w sferze przetwarzania danych) wydłużają czas rozpoznania rynku, tworząc lukę informacyjną, czyli różnicę między jego stanem rzeczywistym a stanem zidentyfikowanym na podstawie badań. Poza tym proces identyfikacji i pozyskiwania rzetelnej informacji jest bardzo wydłużony w czasie i nacechowany nieregularnością (zob. tabela 1).

Tabela 1 | Postrzeganie badań i orientacja kadry kierowniczej w firmach a kształtowany poziom efektywności badań marketingowych

		Orientacja firmy	
		Endogeniczna	Egzogeniczna
Sto- pień postrze- gania badań mar- ketingowych przez kadre kierowniczą	Wysoki	Wysoki poziom efektywności badań (<i>real-time analysis</i>)	Średni poziom efektywności badań (<i>post-time analysis</i>)
	Niski	Względnie niski poziom efektywności badań (<i>post-time and delayed analysis</i>)	Niski poziom efektywności badań (<i>creativity, intuition and experience analysis</i>)

Źródło: opracowanie własne na podstawie Bonoma, Clark (1988).

3. Trzeci typ przedsiębiorstw traci na efektywności badań w wyniku: 1) licznych braków systemowego ujęcia poszczególnych etapów procesu badawczego, 2) nieregularnej (w zależności od postaw i nastrojów kadry kierowniczej) organizacji badań marketingowych i nieudolności spowodowanej brakiem kompetencji pracowników w doborze metod badawczych, 3) szacowania i porównywania nakładów do efektów. Firmy tego typu nie potrafią w żaden możliwy sposób analizować informacji, organizować bazy danych w firmie oraz kontrolować i synchronizować wszystkich etapów związanych z przepływem informacji wewnątrz firmy. W ich przypadku istnieje spora rozbieżność i niewymierność między nakładami ponoszonymi na badania a docelowymi efektami i generowanymi na ich podstawie dodatnimi wynikami finansowymi z tytułu podejmowanych działań.
4. Ostatni typ firm odrzuca w sposób świadomy i dobrowolny wszelkiego typu informacje z badań marketingowych i nie podejmuje na ich podstawie jakichkolwiek decyzji. Firmy te traktują informacje o rynku i konsumentach jako bezużyteczne i mało wartościowe. W pro-

wadzonej działalności opierają się jedynie na intuicji i kreatywności, które stają się dla nich swego rodzaju punktem odniesienia i katalizatorem do innowacyjnych działań rynkowych. W istocie innowacyjność ta przekształca się w twórcze kreowanie przez nich zjawisk rynkowych, a zwłaszcza odwoływanie się do starych i tworzenie nowych potrzeb czy preferencji zakupowych wśród klientów, a nawet powodowanie zmian w systemach ich wartości czy stylach życia. Celowe i perswazyjne oddziaływanie na dotychczasowe potrzeby i wywieranie wpływu na wartości klientów z zamiarem wykreowania zmian ma zapewniać tym firmom zyski w postaci zwiększonej sprzedaży produktów i usług, a docelowo zwiększonego udziału w rynku.

Na rynku dominują więc firmy, które nie potrafią „kojarzyć”, tzn. łączyć finansowych nakładów na badania i informacji z badaniami z podjętymi decyzjami wobec konkretnych działań i ich efektów w programach marketingowych. Stąd tak często w wielu firmach kadra kierownicza (w zależności od wykształcenia i kierunku ukończonych studiów) albo pozytywnie postrzega kontekst, tj. przydatność badań, albo z góry spisuje je na straty, twierdząc, iż jedyną możliwą oceną jest analiza jakościowa. Poza tym badania marketingowe traktowane są jako dodatek wspomagający (niepodlegający jakiegokolwiek ilościowej weryfikacji) w programach marketingowych. Wielokrotnie pragmatyzm firm bierze górę nad racjonalnością badań, powodując ich zepchnięcie do sfery decyzyjności, opartej na intuicji i kreatywności czy swoistego rodzaju fenomenie w zarządzaniu marketingowym bazującym na kreowaniu rynku.

Przeгляд koncepcji metodologicznych w sferze ilościowego pomiaru efektywności badań marketingowych

W marketingu koncepcje pomiaru efektywności dotyczą na ogół: programów marketingowych, oceny marketingu na poziomie strategicznym, zarządzania sprzedażą i dystrybucją towarów czy komunikacji marketingowej (Kozielski 2008). Ocena badań marketingowych w przedsiębiorstwach jest na ogół rzadkością. Oczywiście badania marketingowe służą eksploracji ww. obszarów. Dostarczają przecież informacji potrzebnej do skutecznej komunikacji marketingowej firmy z rynkiem czy zaprojektowania i wytworzenia „idealnego” produktu. Jednak sam pomiar i bezpośrednia ocena badań w konfrontacji z tym, co firmie „przynoszą” są już na ogół rzadkością.

I tak, Buzzel i Chussil (1985) podjęli pierwsze próby analizy poziomu efektywności marketingu ze względu na wyniki finansowe przedsiębiorstw. Kotler, Gregor i Rodgers (1997) stworzyli zaś dwa nowe kierunki pomiaru, oparte na audycie marketingowym. Rozpatrywali także metodę łączenia parametrów (wyników) finansowych firmy z jej parametrami (nakładami) wchodzącymi w skład poszczególnych programów marketingowych, z jednoczesnym uwzględnieniem czynników z otoczenia zewnętrznego determinującego efekty działania owych programów.

Dyskusja nad pomiarem efektywności badań marketingowych tak naprawdę rozpoczęła się dopiero od prac Aakera i Daya (1980), którzy zwrócili uwagę na ujęcie zasobowe w badaniach marketingowych. Według nich pomimo rozbudowanego systemu (metod i technik analitycznych

oraz software'u i hardware'u) w analizie danych w firmach znikome doświadczenie i brak umiejętności odczytywania wyników z danych hamują rozwój takiego systemu i ograniczą firmy. Równocześnie wskazują oni na fakt, że wielu badaczy i analityków jest wielokrotnie odizolowanych od problemów decydentów w przedsiębiorstwach. W rezultacie obie strony (menedżerowie i analitycy) nie potrafią przekazywać sobie wyników z przeprowadzonych analiz. Ponadto kierownicy mają bardzo często irracjonalny wymiar oczekiwań i potrzeb względem badaczy i analityków danych. Jednocześnie sprowadzanie przez nich do jednego kryterium porównywalności technik badawczych, takich jak ankieta, skutkuje pomijaniem innych ważnych technik, np. eksperymentów. Pozostałe problemy, z którymi Aaker i Day (1994) spotkali się w swoich pracach badawczych, to:

- wysoka dynamika zmieniającego się otoczenia zewnętrznego (w szczególności w obszarze klientów i konkurencji), przekładającego się na wysoką zmienność w strategicznych i taktycznych decyzjach menedżera, warunkujących tym samym zakresy realizacji badań;
- problem systematyczności a okresowość badań (projektów badawczych) – seria oddzielnych projektów badawczych realizowanych bardzo często *ad hoc*;
- problem odizolowania badań (w szczególności celu badawczego) od obszaru planowania marketingowego i celu marketingowego działania organizacji.

Goldsmith (2004) w sferze pomiaru efektywności badań marketingowych dostrzega cztery czynniki utrudniające analizę efektywności badań marketingowych, do których zalicza:

- 1) globalizację (badanie obejmujące różne rynki i kraje, przy różnorodności i przenikaniu się wielu kultur, narodów – klientów),
- 2) technologię (internet),
- 3) personalizację (badania stojące w obliczu pomiaru zindywidualizowanych rynków, potrzeb, gustów, upodobań czy stylów wartości respondentów) oraz
- 4) integrację wszystkich obszarów badawczych zapewniających firmie właściwy ich skutek.

Palmatier, Duant, Rewal i Evans (2006) podkreślają, że następuje coraz wyższy poziom złożoności badań nad zachowaniem lojalności respondentów, wzbudzania ich zaufania i satysfakcji z udziału w sondażach.

Według Chandona, Morwitza i Reinartza (2005) wyniki z badań są wielokrotnie uzależnione od wyrażanych przez respondentów mylących poglądów czy fałszywych postaw, które w rzeczywistym wymiarze danego rynku (choćby w trakcie podejmowania decyzji o realnym zakupie danego towaru w sklepie) mogą być niepotwierdzone i nieuzasadnione. Dalej stwierdzają, że „(...) badania to badania (domysły, wyobrażenia i założenia respondentów i analityków), a rzeczywistość to z kolei odmienny stan rzeczy, który kształtuje się poprzez szereg niezidentyfikowanych czynników na rynku. Tym, czym tak naprawdę respondenci jedynie dysponują, są swoistego rodzaju dwa odrębne stany świadomości, które zmieniają się pod wpływem brutalnej rzeczywistości”.

Inne ograniczenia utrudniające realizację i osiągnięcie wysokiego poziomu efektywności w badaniach marketingowych to:

- 1) selektywność i nieodpowiedniość gromadzonych informacji,
- 2) przeciężenia informacyjne w strukturach organizacyjnych firm,
- 3) brak swoistego rodzaju ciągłości (systematyczności) prowadzonych badań oraz rozłączność (brak triangulacji) różnych metod i technik badawczych,
- 4) intuicja oraz kreatywność – wszechobecne i dominujące w firmach.

Zagadnienia dotyczące przyszłego pomiaru efektywności badań marketingowych w przedsiębiorstwach według Rusta et al. (2004) powinny docelowo koncentrować się na:

- 1) metodach łączenia kosztów i wyników badań z krótko- i długoterminowymi efektami działalności marketingowej przedsiębiorstw i
- 2) metodach wiązania efektywności badań marketingowych z wskaźnikami finansowymi, tj. wartością przedsiębiorstw (długookresową pozycją na rynku i pozycją finansową) oraz kapitalizacją rynkową czy wygenerowanym zyskiem.

| Wielowymiarowość badań marketingowych

W gruncie rzeczy sam marketing i związane z nim badania, jako określony sposób postępowania podmiotów na rynku (w skali mikro), muszą podlegać kryteriom efektywnościowym. Badania mają przecież dostarczać podstaw wartościowania w sferze ich przydatności w procesach gospodarowania przedsiębiorstwa na danym rynku. Ponadto wybór właściwych narzędzi do badań marketingowych i zwiększanie poziomu ich efektywności powinny wynikać z warunków rynkowych, w jakich przyszło funkcjonować niektórym firmom z różnych branż. Warunki te nie są przecież wyłączną kategorią statyczną. Ulegają one określonym zmianom, chociaż nie we wszystkich segmentach, oraz nie w przypadku wszystkich przedsiębiorstw zmiany te dokonują się w jednym kierunku: na korzyść lub niekorzyść przedsiębiorstw.

Niestety trudności pojawiają się z powodu tzw. wielowymiarowości, która uniemożliwia bezpośrednią detekcję oraz ocenę wpływu na badania nie kilku, lecz wielu zmiennych, z reguły ukrytych¹, w obrębie których analiza związków przyczynowo-skutkowych wymaga bardzo złożonego aparatu metodologiczno-pomiarowego i systemowego² ujęcia wszystkich zmiennych kontrolują-

¹ Przykładowo, związek między wielkością udziału firmy w rynku a wielkością poniesionych nakładów na badania marketingowe i wielkością wypracowanych zysków nie musi wcale wynikać z połączenia dwóch lub trzech zmiennych (badań, udziału, zysków). Związek ten może być przecież pochodną łącznego oddziaływania wielu zmiennych na udziały firmy. Poza tym istnieją takie cechy, których w żaden sposób nie można skwantyfikować, a jednak w życiu każdej firmy mogą odgrywać wielką rolę, np. szczęście – szczęśliwy traf.

² Systemowy model analityczny to inaczej zbiór elementów rzeczywistych wzajemnie ze sobą powiązanych pozostających w interakcji. Model ten określa postawę metodologiczną, polegającą na badaniu wszechzwiązków między wyodrębnionymi elementami. Tworzy on więc podstawy całościowego i kompleksowego opisu obiektu badań poprzez wyodrębnienie w istocie dwóch spraw: kompleksowego ujęcia interesujących nas elementów (czyli takich, między którymi zachodzi stosunek komplementarności) i identyfikacji rzeczywistych związków między elementami. Generalnie ta część analizy polega na: identyfikacji przestrzeni analizy, czyli na wyodrębnieniu wymiarów analizowanego zjawiska oraz stanów (lub części) każdego wymiaru; oraz identyfikacji cząstkowych sytuacji wynikłych ze skojarzeń wszystkich stanów (części) wszystkich wymiarów między sobą (Siedlecka 2001).

cych koszty badawcze. Koszty te przecież ponoszone są w ramach: *planowania, *organizacji, *implementacji i *kontroli programów marketingowych, wobec których badania odgrywają rolę wspomagającą ze szczególnym uwzględnieniem: *celu badań, *analizy sytuacji, *problemów badawczych, *metod zbierania danych, *stosowanych narzędzi badawczych, *technik doboru próbki, *analiz i interpretacji danych oraz *przygotowania raportu z badań. Istnieje zatem m zmiennych: X_1, X_2, \dots, X_m tworzących wektor(y) zmiennych (Jajuga 1993):

$$X = \begin{bmatrix} X_1 \\ X_2 \\ \vdots \\ X_m \end{bmatrix}. \quad (1.6)$$

Rozpatrywanie wielu zmiennych i obiektów (grup klientów), tworzy wielowymiarowe obserwacje na wektorze:

$$x_i = [x_{i1} x_{i2} \dots x_{im}]^T. \quad (1.7)$$

gdzie: x_{ij} – wartość j -tej zmiennej (czyli cechy X_j) zaobserwowanej dla i -tego obiektu.

Zastosowanie wielowymiarowej analizy opartej na kryterium porównawczym, kiedy obiekty są usytuowane w przestrzeni m zmiennych lub zmiennych w przestrzeni obiektów, w tej sytuacji umożliwia:

- grupowanie (wydzielanie jednorodnych podzbiorów zmiennych lub obiektów),
- wybór reprezentatywnego podzbioru zmiennych lub obiektów,
- porządkowanie (hierarchizowanie, rangowanie) obiektów i zmiennych.

Konstruowany model do pomiaru efektywności badań bazuje na wskaźnikach i statystycznych miarach inwestycji marketingowych oraz zagregowanych indeksach zmiennych w trzech wymiarach:

- 1) **czasie** (w różnych okresach lub momentach, najczęściej w dłuższym horyzoncie czasowym, zapewniającym firmie możliwości obserwacji dynamiki zmian kosztów),
- 2) **zmiennych** (jako głównych składowych – czynników warunkujących efektywność badań),
- 3) **obserwacji** (tj. badanych podmiotów).

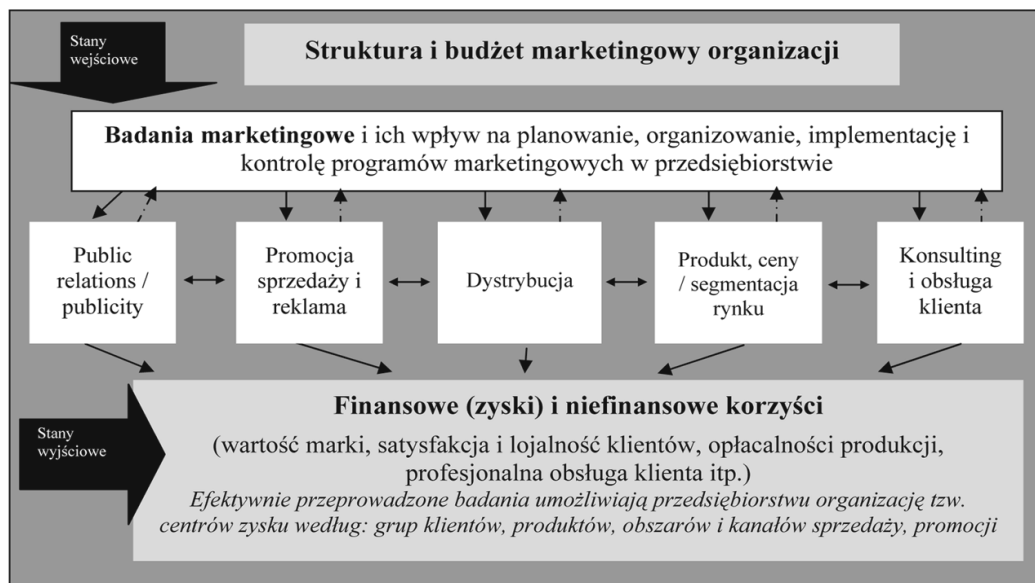
W ten sposób tworzymy tzw. kostkę analityczną, zwiększającą nasze możliwości precyzyjnego pomiaru oddziaływania zmiennych na efektywność badań.

Badania marketingowe i programy działań marketingowych w kontekście przepływu informacji

Przepływ informacji w strukturze przedsiębiorstwa, tj. w jego otoczeniu wewnętrznym, oraz proces przekazywania informacji między poszczególnymi ogniwami struktury organizacyjnej z góry determinują poziom budżetu i efektywności badań marketingowych. Efektywność ta zależy także od warunków otoczenia i potrzeb informacyjnych przedsiębiorstwa. Jeśli np. potrzeby informacyjne przedsiębiorstwa są stabilne, przedsiębiorstwo w większym stopniu może opierać się na dotychczasowych wypracowanych zasobach informacyjnych i tym samym utrzymywać swój budżet badawczy na stałym (niezmiennym) poziomie. W praktyce oznacza to więc, że zmniejsza się natężenie przepływów informacji, a tym samym ograniczane są nakłady na badania marketingowe (Czarnecki 2005).

Związki pomiędzy badaniami marketingowymi i programami działań marketingowych przedsiębiorstwa należy rozpatrywać z perspektywy: przepływów jednokierunkowych i dwukierunkowych. Najczęściej badania marketingowe określane są przez jednokierunkowy wpływ (najczęściej poprzez informacje oddziałujące) na decyzje i efekty działań marketingowych, uruchomionych w ramach poszczególnych programów marketingowych. Jednakże owa współzależność programów marketingowych i charakter podejmowanych działań, w tym efekty tych działań (w sprzężeniu zwrotnym), mogą również wywierać wpływ na działania badawcze, zwiększając lub obniżając ich intensywność. A zatem istnieją dwa rodzaje przepływów informacyjnych ze względu na ich kierunek i lokalizację: **jedno- i dwukierunkowe**. Można to zobrazować na rysunku 1.

Rysunek 1 | Związki między badaniami i programami marketingowymi w firmach



Legenda: [→] – wpływ badania na dany program lub jego końcowy wynik; [↔] – obustronne zależności pomiędzy badaniami i programami marketingowymi.

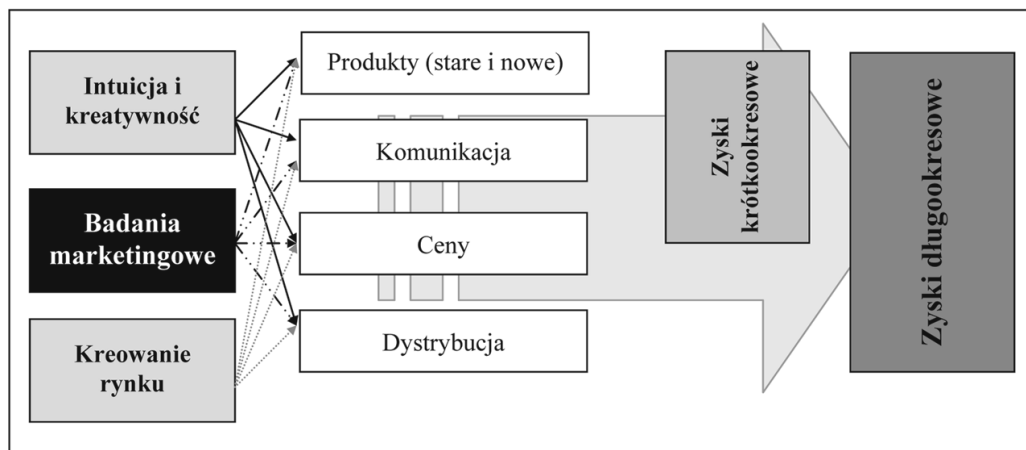
Źródło: opracowanie własne.

Oczywiście przepływ informacji między programami a badaniami marketingowymi i intensywnością powstających kosztów jest ściśle uwarunkowany fazami wykorzystania informacji przez przedsiębiorstwo. I tak, w fazie pozyskiwania informacji przedsiębiorstwo ponosi koszty badawcze dwojakiego rodzaju: koszty stałe związane ze stworzeniem metody pozyskiwania informacji oraz koszty zmienne, zależne od ilości pozyskanych informacji. W fazie przekształcania (analizy statystycznej danych) zasobów informacyjnych w instrumenty marketingu przedsiębiorstwo ponosi koszty związane z procesem interpretacji posiadanych informacji oraz tworzeniem koncepcji zastosowania instrumentów marketingowych. Na tym etapie koszt analizy danych staje się niejako kosztem podwójnym, wynikającym po pierwsze z kosztów pracy, potrzebnych do identyfikacji użytecznych informacji i, po drugie, kosztów ewentualnej błędnej interpretacji (tzn. źle dobranej metody i techniki analizy danych wobec źródła zasobu informacyjnego). I ostatecznie, w fazie przekazania informacji, przedsiębiorstwo ponosi koszt przekazania właściwych (przetworzonych informacji) i powiększenia zasobów informacyjnych odpowiednich komórek organizacyjnych odpowiedzialnych za programy marketingowe i „nakłonienie” nabywców do podjęcia określonych działań, takich jak zakup produktu. Od użyteczności przekazanej informacji i sposobu wykorzystania tej informacji zależy następnie przekaz informacyjny, np. reklamowy, a tym samym wielkość sprzedaży i zysków firmy

Nakłady finansowe ponoszone przez firmy na badania marketingowe

Model efektywności badań marketingowych powinien przyjmować lub być realizowany przez funkcje analityczne: sprzedaży, funkcje kosztów i funkcje zysków. Nakłady ponoszone na badania marketingowe są celowe, jeśli przyrost zysku firmy jest wyższy niż przyrost ponoszonych na nią nakładów (Pociecha 1996). A zatem analiza nakładów na badania marketingowe powinna obejmować nowe metody i techniki księgowania wydatków. Niestety wiele firm traktuje wydatki jako jedną zbiorczą kategorię we wszystkich wydatkach ponoszonych na działania marketingowe. Wiele firm księguje swoje koszty badawcze, asygnując je w ramach jednego zbioru ogólnych kosztów działań marketingowych. Tak niestety jest w praktyce. W rezultacie utrudnia to w znacznej mierze ich klasyfikację i odrębną estymację z perspektywy różnych zmiennych (czynników oddziałujących). Ten brak przejrzystości w klasyfikacji uniemożliwia weryfikację nakładów finansowych (stanów wejściowych) już na samym początku. O ile poprawne założenie konfiguracji kosztów badawczych nie stanowi problemu analitycznego dla firmy, o tyle już rozróżnienie, jaka część badań na danym etapie i w zakresie danego narzędzia lub metodologii przyniosła przedsiębiorstwu konkretny wymierny wynik finansowy/wartość brutto (z tytułu: sprzedanego produktu, wzbogaconej obsługi klienta czy zredukowaniu niepotrzebnych kosztów) jest już kłopotliwe. Dlatego też jedynie procesowe rozdzielenie wszystkich kosztów badawczych z tytułu ich pochodzenia na podstawie badań eksperymentalnych (łączących koszty z otrzymanymi rezultatami – np. wypracowanym zyskiem brutto) może wygenerować interesujące firmę wyniki.

Rysunek 2 | Badania marketingowe i substytuty badawcze (intuicja, kreatywność i kreowanie rynku) w relacji do programów marketingowych i zysków przedsiębiorstw



Źródło: opracowanie własne.

Ważne jest zatem ujęcie relacji zysków do kosztów, dającej estymację poziomu efektywności badań marketingowych. W najprostszej postaci powiązania te mogą mieć dwojaki charakter, tzn. albo stosunku efektów do nakładów, albo ich różnicy.

Związki takie można również analizować, wychodząc od źródła porażek lub porażki produktu (np. spadku jego sprzedaży lub zysku netto całego przedsiębiorstwa) i jej zestawienia z przyczyną, która go wywołała (np. brak badań). Można przecież na podstawie dłuższego szeregu czasowego zestawień strat finansowe z wypracowanymi wartościami dodatnimi w firmie i porównać je z podjętymi decyzjami na podstawie informacji z przeprowadzonych badań w różnych okresach. Wówczas będzie istniała możliwość (przynajmniej) jakościowego określenia stopnia osiągniętych korzyści z badań.

Przykładowy model alokacji wydatków na badania marketingowe

Założmy, że dwie firmy, A i B, mają stałe wydatki na badania, które z rozważą lokują na różnych segmentach rynku. Zróznicowane efekty (w postaci informacji) mogą wpływać na decyzje podejmowane przez menedżerów, a tym samym warunkować ich zachowania względem owych segmentów i kształtować zmienne typu sprzedaż. Założmy teraz, że sprzedaż została podzielona na sprzedaż generowaną przez informację X i na informację, która od niej nie zależy Y. Obie firmy działają w n segmentach rynku. W i -tym segmencie potencjalna sprzedaż generowana przez badania wynosi s_i :

$$\sum_{i=1}^n s_i = S, \quad (1.8)$$

gdzie: S – całkowita potencjalna sprzedaż generowana przez badania.

Ponadto założono, że całkowita sprzedaż w danym segmencie rynku jest proporcjonalna do możliwej sprzedaży w danym segmencie oraz do udziału wydatków na badania marketingowe w tym segmencie.

Jeżeli przez x_i oznaczymy wielkość wydatków na badania ponoszonych przez firmę A w i -tym segmencie, a przez y_i wielkość wydatków na badania ponoszonych przez firmę B, to wielkości sprzedaży powstałe w wyniku poniesionych nakładów na badania wyniosą odpowiednio:

$$\sum_{i=1}^n [x_i / (x_i + y_i)] \cdot s_i = S_A \quad (1.9)$$

oraz

$$\sum_{i=1}^n [y_i / (x_i + y_i)] \cdot s_i = S_B. \quad (2.0)$$

W modelu tym firma A musi wybrać takie x_i aby:

$$\sum_{i=1}^n x_i = A, \quad (2.1)$$

$$\sum_{i=1}^n y_i = B, \quad (2.2)$$

gdzie A i B oznaczają wzrost wielkości sprzedaży w odpowiednich firmach.

Firmy mogą ponosić wydatki na badania do wysokości oczekiwanego wzrostu sprzedaży. Każdy z konkurentów dąży do maksymalizacji sprzedaży swoich produktów. Problem ten można rozwiązać, stosując grę dwuosobową o sumie zero. Różnicę między sprzedażą firmy A oraz B wyznacza funkcja D , dla której gracz A życzy sobie wyznaczenia maksimum, a gracz B minimum:

$$D = \sum_{i=1}^n [(x_i - y_i) / (x_i + y_i)] \cdot s_i. \quad (2.3)$$

Zagadnienie wyznaczania ekstremum funkcji D przy warunkach $\sum_{i=1}^n x_i = A$, oraz $\sum_{i=1}^n y_i = B$, możemy rozwiązać, wykorzystując mnożniki Lagrange'a. W rezultacie otrzymujemy warunek dla punktu siodłowego, jeśli:

$$x_i = s_i \cdot A / S \quad (i = 1, \dots, n) \quad (2.4)$$

oraz

$$y_i = s_i \cdot B / S \quad (i = 1, \dots, n). \quad (2.5)$$

Optymalna lokalizacja wydatków na badania w każdym eksplorowanym przez firmę segmencie rynku jest wprost proporcjonalna do potencjalnej sprzedaży w tym segmencie. Spodziewana różnica w sprzedaży, przy zastosowaniu strategii optymalnych, wynosi:

$$D = [(A - B) / (A + B)] \cdot S. \quad (2.6)$$

Rozwiązanie tego modelu można odnieść do większej liczby firm, które alokują swoje kapitały na badania.

W sferze optymalnej alokacji wydatków na badania marketingowe zakłada się znajomość wysokości wydatków ponoszonych przez drugą firmę. W praktyce jest to jednak trudne, gdyż przedsiębiorstwa pilnie strzegą informacji o swoich działaniach marketingowych, tj. środkach przeznaczanych na badania. W tej sytuacji należy jedynie wykorzystywać modele teorii gier.

Próba ujęcia optymalnych wydatków na badania w budżecie kampanii marketingowej

Najprostszym modelem wyrażającym zależność między wielkością sprzedaży a budżetem na badania, proporcjonalnym do czasu prowadzenia kampanii marketingowej przez firmę, jest:

$$q_t = f(B_t), \quad (2.7)$$

gdzie: q_t – wielkość sprzedaży, B_t – wysokość budżetu w okresie kampanii marketingowej.

Oznaczmy z kolei p – cena jednostkowa, Z – zysk, $K(q)$ – koszty całkowite produkcji (z wyłączeniem kosztów badań) q jednostek produktu. Wtedy zysk całkowity w okresie t wyrazimy jako:

$$Z_t = pq - B_t - K(q) \quad (2.8)$$

lub alternatywnie

$$Z_t = pf(B_t) - B_t - K[f(B_t)]. \quad (2.9)$$

$$Zn_t = pf(p, B_t), \quad (3.0)$$

gdzie: Zn_t – zysk netto.

Jeśli $f(B_t)$ oraz $K[f(B_t)]$ są funkcjami różniczkowalnymi, to możemy zastosować klasyczne procedury optymalizacji do uzyskania odpowiedzi na pytanie, dla jakiego B_t zysk Z_t będzie maksymalny. Firma, przez swoją działalność i podejmowane decyzje, wpływa na popyt na danym rynku. W celu maksymalizowania zysku wybierze ona optymalny budżet badawczy przeznaczony na rozpoznanie tego rynku oraz optymalną cenę (produktu/usługi) dla sytuacji, w której elastyczność popytu (η) będzie równa krańcowej wartości produktu (μ). Zadanie sprowadza się do wyszukania maksimum funkcji $Z_t = pf(B_t) - B_t - K[f(B_t)]$ ze względu na p oraz B_t , co wymaga liczenia pochodnych cząstkowych pierwszego i drugiego rzędu oraz rozwiązywania odpowiednich układów równań. W efekcie otrzymujemy warunek maksimum funkcji $Z_t = pf(B_t) - B_t - K[f(B_t)]$

$$f(f, B_i) = \frac{\partial f / \partial p}{\partial f / \partial B_i}. \quad (3.1)$$

W tym momencie jest możliwe określenie elastyczności popytu (η) oraz wartości krańcowej budżetu badawczego względem badanego produktu (μ):

$$\eta = -(p/q) \cdot (\delta f / \delta p), \quad (3.2)$$

przy czym $\delta f / \delta p$ oznacza stosunek zmiany sprzedaży do zmiany ceny,

$$\mu = p(\delta f / \delta B_i). \quad (3.3)$$

Wymieniony wyżej warunek równowagi jest spełniony, jeśli:

$$p(\delta f / \delta B_i) = -(p/q) \cdot (\delta f / \delta p). \quad (3.4)$$

Budżet badawczy możemy optymalizować nie tylko względem cen, lecz także względem jakości produktu. Związek między wielkością sprzedaży w określonym czasie a ceną (p) oraz jakością (x), mierzony za pomocą zmiennej syntetycznej, opisuje się za pomocą funkcji:

$$q = f(p, x). \quad (3.5)$$

Przeciętny koszt (\bar{c}) opisuje następująca funkcja kosztów:

$$\bar{c} = c(q, x) = c\{f(p, x)x\}, \quad (3.6)$$

stąd otrzymujemy funkcję zysku Z_i jako:

$$Z_i = pf(p, x) - f(p, x) \cdot c\{f(p, x)x\}. \quad (3.7)$$

Funkcja ta osiąga maksimum dla

$$-(\delta f / \delta p) = (\delta f / \delta x) / (\delta c / \delta x). \quad (3.8)$$

Wrażliwość konsumentów na zmiany cen $-(\delta f / \delta p)$, która powinna być możliwie mała, jest związana z formułą $-(\delta f / \delta p) = (\delta f / \delta x) / (\delta c / \delta x)$, wrażliwością konsumentów na zmiany jakości ($\delta f / \delta x$), która powinna być możliwie największa, oraz z wrażliwością przeciętnych kosztów produkcji na zmianę jakości ($\delta c / \delta x$), która powinna być możliwie mała.

Elastyczność popytu ze względu na przeciętne koszty dana jest wzorem:

$$\eta_c = (c/q) \cdot [(\delta f / \delta x) / (\delta c / \delta x)]. \quad (3.9)$$

Stąd warunek równowagi dla łącznej optymalizacji jakości i ceny dany jest jako:

$$\eta = (p/c) \cdot \eta_c. \quad (4.0)$$

Następnym krokiem jest optymalizacja budżetu badawczego wobec jakości towaru i jego ceny. Na podstawie wyprowadzonych wyżej warunków równowagi można łącznie określić optymalne wielkości trzech zmiennych: nakładów na badania marketingowe, syntetycznej miary oraz ceny. Budżet będzie optymalny wtedy, gdy elastyczność popytu (η) będzie równa krańcowej wartości produktu (μ), co w przypadku łącznej optymalizacji zmiennych wynosi:

$$\eta = \mu = (p \cdot \eta_c) / c. \quad (4.1)$$

Efekty kampanii marketingowej nie wpływają na ogół natychmiast na wyniki sprzedaży, stąd problem określania budżetu na badania w zakresie przykładowej kampanii reklamowej (związanej z produktem) ma silny aspekt dynamiczny. Przyjmijmy, że wielkość sprzedaży w okresie t (S_t) jest liniową funkcją zakumulowanego kapitału przeznaczzonego na badania b_t^* stąd:

$$S_t = a + bb_t^* \quad (4.2)$$

Kapitał przeznaczony na badania jest akumulowany przez przeszłe wydatki na badania i deprecjonowany przez upływ czasu ze współczynnikiem k :

$$b_t^* = (1-k)b_{t-1}^* + B_t. \quad (4.3)$$

Podstawiając $b_t^* = (1-k)b_{t-1}^* + B_t$ do $S_t = a + bb_t^*$ otrzymujemy:

$$S_t = ak + b[b_t^* - (1-k)b_{t-1}^*] + (1-k)S_{t-1} \quad (4.4)$$

a po przekształceniach:

$$S_t = ak + bB_t + (1-k)S_{t-1}. \quad (4.5)$$

| Podsumowanie

Oceny oparte na wyczuciu i intuicji niestety często zawodzą. W wielu firmach techniki ilościowego oddzielenia bądź też powiązania nakładów (kosztów) z badań z dodatnimi wynikami finansowymi (jeśli w ogóle praktykowane) wykorzystuje się na bardzo ogólnym poziomie epistemologicznym. Ocena badań w wymiarze zarówno finansowym (przez identyfikację nakładów

badawczych do centrów zysków, przychodów, sprzedaży, wartości akcji itp.), jak i niefinansowym (wobec wartości marki firmy, satysfakcji czy lojalności klientów) jest nadal rzadkością. Powodem jest tzw. wielowymiarowość badań marketingowych, przy której zachodzi łączne oddziaływanie wielu cech ilościowych i jakościowych na koszty badawcze. Przedsiębiorcy stoją więc w obliczu niewymierności badań. Jednak niestosowanie dostępnych metod i technik weryfikacji poziomu efektywności, a nawet ignorancja w tym zakresie sprawiają, że firmy nie mają jakiegokolwiek możliwości kwantyfikacji swoich działań badawczych, ale również wystarczających podstaw do podejmowania racjonalnych decyzji przekładających się ostatecznie na zwiększone zyski lub udziały firmy w rynku. Co więcej, jest to swoistego rodzaju marnotrawstwo zasobów, takich jak: ludzkie (nakładów pracy potrzebnych do opracowania i operacjonalizacji badań), kapitałowe (wydatków poniesionych w celu zatrudnienia ankietników, analityków przetwarzających zbiory danych), informacyjnych (realizacji badań i pozyskiwania zbędnych informacji bądź ich nadmiaru wobec rzeczywistych potrzeb informacyjnych firm na rynku).

B I B L I O G R A F I A

- Aaker, D.A., Jacobson, R.** (1994) The Financial Information Content of Perceived Quality. *Journal of Marketing Research*, 31 maja.
- Aaker, D.A., Day, G.S.** (1980) Increasing the Effectiveness of Marketing Research. *California Management Review*, Vol. XXIII, No. 2.
- Ambler, T., Barwise, P.** (1998) The trouble with brand valuation. *The Journal of Brand Management*, Vol. 5, No. 5.
- Bonoma, T.V., Clark, B.H.** (1988) *Marketing performance assessment*. Boston: Harvard Business School Press.
- Bucklin, L.P.** (1978) *Productivity in Marketing*. Chicago: American Marketing Association.
- Buzzel, R.D., Chussil, M.J.** (1985) Managing for tomorrow. *Sloan Management Review*, Vol. 26, No. 4.
- Chandon, P., Morwitz, V.G., Reinartz, W.J.** (2005) Do Intentions Really Predict Behavior? Self-Generated Validity Effects in Survey Research. *Journal of Marketing*, Vol. 69.
- Churchill, G.A.** (1979) *A Paradigm for Developing Better Measures of Marketing Constructs*. *Journal of Marketing Research*, 16 lutego.
- Clark, B.H., Abela, A.V., Ambler, Y.** (2006) *An Information Processing Model Of Marketing Performance Measurement*. *Journal Of Marketing Theory And Practice*, Vol. 14, No. 3.
- Czarnecki, A.** (2005) *Wpływ przepływów informacji na efektywność marketingu*. W: Wrzosek, W. (red.), *Efektywność marketingu*. Warszawa: PWE.
- Goldsmith, R.** (2004) Current And Future Trends In Marketing And Their Implications For The Discipline. *Journal of Marketing Theory and Practice*, jesień.
- Grzesiowski, M.** (2002) W: Krupski, R., (red.), *Metody zarządzania przedsiębiorstwem w przestrzeni marketingowej*. Wrocław: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu.
- Jajuga, K.** (1993) *Statystyczna analiza wielowymiarowa*. Warszawa: PWN.
- Kotler, P., Gregor, W., Rodgers, W.** (1997) The marketing audit comes of age. *Sloan Management Review*, Vol. 18, No. 2.
- Kozielski, R.** (2008) *Wskaźniki marketingowe*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Palmatier, R.W., Dant, R.P., Grewal, D., Evans, K.R.** (2006) Factors Influencing the Effectiveness of Relationship Marketing: A Meta-Analysis. *Journal of Marketing*, Vol. 70.
- Pociecha, J.** (1996) *Metody statystyczne w badaniach marketingowych*. Warszawa: PWN.
- Rust, R.T., Ambler, T., Carpenter, G.S., Kumar, V., Srivastava, R.K.** (2004) Measuring Marketing Productivity: Current Knowledge and Future Directions. *Journal of Marketing*, Vol. 68.
- Sevin, C.H.** (1965) *Marketing Productivity Analysis*. New York: McGraw-Hill.
- Siedlecka, U.** (2001) *Analiza systemowa*. W: Krupski, R. (red.), *Zarządzanie strategiczne – koncepcje i metody*. Wrocław: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu.
- Stasch, S.F.** (1996) Systems Analysis for Controlling and Improving Marketing Performance. *Journal of Marketing*, Vol. 33.
- Wrzosek, W.** (2005) *Efektywność marketingu*. Warszawa: PWE.

Konkurencyjność przedsiębiorstw a zamówienia publiczne

Dr Waldemar Walczak | Uniwersytet Łódzki | walczak.lodz@wp.pl

Abstrakt

Celem artykułu jest zaprezentowanie rozważań dotyczących rozpoznania i diagnozy czynników, które oddziałują na konkurencyjność współczesnych przedsiębiorstw. Przyjmuje się, że przewaga konkurencyjna jest zdobywana dzięki kluczowym kompetencjom, wykorzystywaniu wiedzy pracowników, kreowaniu kapitału intelektualnego, kultury organizacyjnej, a także dzięki odpowiedniemu stylowi zarządzania, procesom biznesowym, wyróżniającym produktom i innowacjom technologicznym. Niewątpliwie równie ważna jest umiejętność adaptacji do zmieniających się potrzeb i oczekiwań klientów oraz reagowanie na działania podejmowane przez konkurentów. Jednakże są również inne ważne czynniki, które mają istotny wpływ na sukces przedsiębiorstwa. Analizując kluczowe czynniki konkurencyjności, przyjęto kompleksowe podejście, mające na celu odzwierciedlenie realiów praktyki zarządzania. Oprócz rozważań teoretycznych przeprowadzono badania empiryczne dotyczące procedur przetargowych w zamówieniach publicznych. Szczególną uwagę skoncentrowano na rozpoznaniu i analizie metodyki przygotowywania specyfikacji warunków przetargowych.

Wyniki przeprowadzonych badań udowadniają, że stosowane w praktyce sposoby przygotowywania specyfikacji istotnych warunków zamówienia w procedurach przetargowych znacząco ograniczają konkurencyjność rynkową, pozbawiając tym samym wiele firm szansy wzięcia udziału w prowadzonych postępowaniach.

JEL: M1/M10

Wprowadzenie

Słowo „konkurencyjność” jest obecnie bardzo często używanym terminem. Zajmuje również istotne miejsce w wielu oficjalnych dokumentach programowych, np. dotyczących założeń

Strategii Lizbońskiej (Bieliński 2005), Strategii Rozwoju Polski 2007–2015, priorytetach i wytycznych związanych z dysponowaniem środkami unijnymi itp. Używa się tego słowa zarówno w odniesieniu do oceny poziomu konkurencyjności całej gospodarki poszczególnych państw bądź regionów, jak i poszczególnych wyodrębnionych sektorów, branż oraz współczesnych przedsiębiorstw (m.in. Schwab 2010; Porter 2000, 2006, 2008; Gorynia, Łaźniewska 2009; Hafer, Karaszewski 2009).

Wieloznaczność i złożoność interpretacyjna omawianego pojęcia powodują, że na gruncie nauk o zarządzaniu podejmowane są bardzo liczne próby wyjaśnienia istoty i znaczenia konkurencyjności. Problematyka ta wiąże się ściśle z zagadnieniami dotyczącymi wyboru właściwej dla firmy strategii rozwoju, doskonaleniem kluczowych kompetencji, budowaniem wartości oraz implementacją nowoczesnych metod zarządzania mających zapewnić stabilne funkcjonowanie i ugruntowaną pozycję na rynku (m.in. Dobiegała-Korona, Kasiewicz 2000; Stankiewicz 2000; De Wit, Meyer 2010; Kaplan, Norton 2010; Daszkiewicz 2008). Podejmowane są również analizy dotyczące rozpoznania procesów, zasobów i czynników, które wpływają na podwyższanie poziomu konkurencyjności, diagnozy kluczowych determinant konkurencyjności dla wybranych sektorów gospodarki, a także badania obejmujące swoim zakresem pojedyncze przedsiębiorstwa. W każdym z podanych przykładów prowadzone badania będą różniły się od siebie, zarówno ze względu na zakres prowadzonych peregrynacji, jak i dobór metod badawczych.

Zamierzeniem niniejszego opracowania jest podjęcie próby zdiagnozowania i wyjaśnienia relacji zachodzących między procesami definiowania Specyfikacji Istotnych Warunków Zamówienia (SIWZ) w postępowaniach przetargowych a budowaniem przewagi konkurencyjnej wybranych przedsiębiorstw. Jest to niezwykle ważny problem badawczy, zwłaszcza ze względu na walory praktyczne, bowiem w rzeczywistości to właśnie dzięki zamówieniom publicznym wiele firm zyskuje bardzo lukratywne zlecenia i tym samym znacząco poprawia swoją pozycję na rynku.

Omawiane zagadnienia odnoszą się do istotnych czynników konkurencyjności, które bardzo rzadko są analizowane w literaturze przedmiotu, a mają niewątpliwie ogromny wpływ na kształtowanie mechanizmów i wzorców postępowania występujących w realiach współczesnej gospodarki i biznesu. Warto zauważyć, że w poszczególnych sektorach występują odmienne specyficzne uwarunkowania, które nakreślają ramy i zasady konkurowania między przedsiębiorstwami. Dla wielu przedsiębiorstw docelową grupą klientów nie jest indywidualny konsument, lecz organizacje sektora finansów publicznych. Można tutaj wskazać m.in. firmy budowlano-remontowe, które zajmują się realizacją dużych inwestycji infrastrukturalnych, a także firmy doradcze przygotowujące analizy badawcze oraz organizujące szkolenia. W tych podanych sektorach przedsiębiorstwa mogą liczyć na znaczne dochody właśnie dzięki zamówieniom publicznym. Konkurowanie o indywidualnego klienta ma miejsce np. między operatorami sieci komórkowych, bankami, firmami ubezpieczeniowymi, centrami handlowymi, wyższymi uczelniami niepublicznymi, i w tych przypadkach zamówienia publiczne nie odgrywają tak ważnej roli. Natomiast zupełnie inaczej wygląda sytuacja na rynku usług badawczych i szkoleniowych, gdzie firmy przede wszystkim uzyskują dochody dzięki organizacjom wydającym pieniądze podatników.

Rozważania podjęte w artykule dotyczą diagnozy uwarunkowań działalności firm konsultingowo-doradczych i koncentrują się na analizie najważniejszych determinant ich sukcesu rynkowego. Głównym celem prowadzonych badań jest rozpoznanie i opisanie stosowanych w praktyce technik profilowania wymagań zawartych w SIWZ, które mają kluczowe znaczenie dla wyboru najkorzystniejszej oferty. Sformułowane przez zamawiającego warunki udziału w postępowaniu przetargowym stawiają w uprzywilejowanej pozycji wybrane przedsiębiorstwa, znacząco ograniczając możliwość przystąpienia do ogłoszonego przetargu przez pozostałe firmy. Dostrzeżenie tych zależności umożliwi poznanie prawdziwych i rzeczywistych przesłanek, mających fundamentalne znaczenie dla określonej grupy przedsiębiorstw, które dzięki wygrywanym przetargom mają szanse na ogromne przychody finansowe. Realizacji tak sformułowanego celu podporządkowano wybór metody badawczej, którą jest analiza treści ogólnie dostępnych w internecie ogłoszeń o prowadzonych zamówieniach publicznych, obejmujących wybrane usługi.

Punktem wyjścia do dalszych rozważań jest zaprezentowanie, w syntetycznym ujęciu, najważniejszych problemów związanych z pojęciem konkurencyjności.

Wielowymiarowa analiza pojęcia konkurencyjność

Konkurencyjność jest złożonym pojęciem, które może być rozpatrywane na wielu obszarach. W ogólnym rozumieniu konkurencyjność jest postrzegana jako immanentna cecha gospodarki rynkowej, która wymusza na przedsiębiorstwach podejmowanie działań mających na celu skuteczną rywalizację o klienta. Innymi słowy, konkurencyjność to cecha i mechanizm regulujący zachowania podmiotów gospodarczych działających na wolnym rynku, który jest niezbędnym warunkiem istnienia konkurencji.

Używając tego pojęcia w odniesieniu do danego przedsiębiorstwa, można powiedzieć, że konkurencyjność odzwierciedla potencjał firmy, zasoby, umiejętności, zdolności, zapewniające przewagę nad innymi podmiotami działającymi w tym samym sektorze czy branży. Oznacza to, że konkurencyjność można zdefiniować jako wielowymiarową cechę przedsiębiorstwa, wynikającą zarówno z wewnętrznych charakterystyk, jak również związaną z umiejętnością adaptacji do zmian i przeobrażeń zachodzących w otoczeniu. Jest to cecha określająca wyróżniające zdolności przedsiębiorstwa do podejmowania takich działań, które zapewniają stabilny i długotrwały rozwój oraz przyczyniają się do budowania wartości rynkowej. Słowa „konkurencyjność” używamy ponadto dla opisanie wzajemnych relacji zachodzących między przedsiębiorstwami w danym sektorze, a także w przypadku porównywania oceny działalności wybranych firm. Oznacza to, że konkurencyjność ma charakter względny i relatywny, bowiem dokonując oceny poziomu konkurencyjności przedsiębiorstwa, stajemy przed problemem wyboru właściwych obiektów odniesienia oraz przyjęciem odpowiednich kryteriów i mierników (Gorynia 2002: 48–49). Konkurencyjność danej firmy jest analizowana na tle innych, porównywalnych podmiotów funkcjonujących w tym samym sektorze. W takim ujęciu jest ona postrzegana jako wynik i rezultat podejmowanych przez przedsiębiorstwo działań, związanych z konkurowaniem o klienta.

Bardzo interesujący pogląd prezentuje M. Stankiewicz (2000: 79), który uważa, że konkurencyjność przedsiębiorstw należy rozpatrywać jako system, który tworzą 4 elementy:

- ▶ potencjał konkurencyjności, rozumiany jako ogół materialnych i niematerialnych zasobów przedsiębiorstwa, kluczowych kompetencji i zdolności, umożliwiających zdobycie trwałej oraz trudnej do podważenia przewagi konkurencyjnej nad rywalami,
- ▶ przewaga konkurencyjna (mająca zawsze względny charakter), którą można rozumieć jako efekt skutecznego wykorzystywania konfiguracji składników potencjału konkurencyjności umożliwiających przedsiębiorstwu generowanie atrakcyjnej oferty rynkowej i skutecznych instrumentów konkurowania,
- ▶ instrumenty konkurowania, które można określić jako świadomie i celowo wykorzystywane narzędzia i metody budowania kapitału klientów oraz kreowania wartości firmy,
- ▶ pozycja konkurencyjna, rozumiana jako osiągnięty przez przedsiębiorstwo wynik konkurowania w danym sektorze, rozpatrywany na tle wyników osiągniętych przez konkurentów, innymi słowy – miejsce na skali korzyści ekonomicznych i pozaekonomicznych, jakie przedsiębiorstwo dostarcza wszystkim swoim interesariuszom, w porównaniu z miejscami zajmowanymi przez konkurentów.

Jest to bardzo trafne podejście, ponieważ odzwierciedla wiele istotnych czynników i uwarunkowań rzutujących na konkurencyjność przedsiębiorstwa w praktyce zarządzania. W przedstawionym modelu konkurencyjność jest traktowana jako agregat – system złożony z czterech elementów, które są ze sobą ściśle powiązane, podlegają oddziaływaniu otoczenia ogólnego i wchodzą w interaktywne relacje z bezpośrednim otoczeniem konkurencyjnym. Analizując zależności zachodzące między wyodrębnionymi składnikami tego systemu, można powiedzieć, że potencjał konkurencyjności wpływa na przewagi konkurencyjne, które z kolei determinują wybór instrumentów konkurowania, umożliwiających zdobycie i utrzymanie zakładanej pozycji konkurencyjnej. Rzeczywistość organizacyjna wydaje się jednak o wiele bardziej złożona i skomplikowana, dlatego też trudno jest uznać, że samo dysponowanie potencjałem konkurencyjności jest kluczowym czynnikiem zapewniającym osiągnięcie określonej pozycji na rynku. Rozważania teoretyczne oczywiście przybliżają nas do zrozumienia zjawisk i realnych procesów zachodzących w gospodarce rynkowej, niemniej jednak w praktyce zarządzania konkurencja rynkowa w niektórych sektorach przybiera formę bezpardonowej walki o klienta, przy użyciu wszelkich dostępnych środków i metod, niemających nic wspólnego z uczciwością i przestrzeganiem norm etyczno-moralnych. Stąd można sformułować wniosek, że równie ważne są instrumenty i metody konkurowania, które prowadzą do osiągnięcia sukcesu. Wydaje się zatem słuszne, aby postrzegać konkurencyjność przedsiębiorstw jako wynik i rezultat wielopłaszczyznowych uwarunkowań, zależności i podejmowanych działań.

B. Dobiegała-Korona i S. Kasiewicz uważają, że konkurencyjność przedsiębiorstwa na rynku jest efektem synergicznego oddziaływania wielu czynników wewnętrznych tkwiących w przedsiębiorstwie oraz mechanizmów i uwarunkowań zewnętrznych, istniejących w otoczeniu. Można ją rozumieć jako zdolność do rozwoju, osiągania korzyści i zysków oraz zdolność budowania przewagi konkurencyjnej (Dobiegała-Korona, Kasiewicz 2000: 89).

Można jednak sądzić, że z punktu widzenia praktyki zarządzania istotnym wyzwaniem jest umiejętne zdiagnozowanie strategicznych zasobów, kluczowych kompetencji przedsiębiorstwa oraz procesów biznesowych, które mają istotne znaczenie dla zdobycia trwałej i trudnej do podważenia przewagi konkurencyjnej nad rywalami. Jest ponadto ważne, aby zauważać relacje między determinantami konkurencyjności dla danej branży (sektora) a źródłami budowania przewag konkurencyjnych danego przedsiębiorstwa. Trzeba ponadto pamiętać, że punktem odniesienia jest zawsze docelowa grupa klientów, dla których są przeznaczone oferowane produkty i usługi. Można zatem powiedzieć, że istotą budowania przewagi konkurencyjnej przedsiębiorstwa jest podejmowanie działań nakierowanych na zaspokajanie potrzeb i oczekiwań klientów. Rywalizacja może odbywać się na wielu płaszczyznach przy wykorzystaniu różnych instrumentów konkurowania. W obecnych realiach gospodarki opartej na wiedzy zasadniczej zmianie uległy metody i sposoby konkurowania; zmieniły się także kluczowe determinanty sukcesu rynkowego. Na znaczeniu zyskują zasoby niematerialne, przede wszystkim liczą się takie atuty jak wiarygodność firmy, uczciwość, reputacja, marka, wizerunek, jakość oferowanych produktów i usług, sposób zarządzania relacjami z klientem i wiele innych czynników. Oczywiście ich znaczenie i siła oddziaływania są zależne od specyfiki danej branży i sektora, w którym funkcjonuje przedsiębiorstwo. Nie oznacza to jednak, że cena produktu/usługi nie ma istotnego znaczenia. Wręcz odwrotnie – jest to nadal ważny czynnik będący instrumentem konkurowania, lecz musi on być połączony z innymi dodatkowymi walorami, które rzutują na atrakcyjność danego produktu.

Jest jeszcze inna niezwykle ważna grupa czynników, które mają ogromny wpływ na konkurencyjność rynkową, a są trudne do zauważenia. Do tych czynników zaliczają się m.in. znajomości, ustawiane przetargi, układy i powiązania polityczno-biznesowe, które sprawiają, że dane przedsiębiorstwo znacząco zwiększa swoją konkurencyjność. Nie budzi wątpliwości, że powyższe zagadnienia obejmują skrywaną wiedzę ezoteryczną, której nie zdobędzie się w wyniku przeprowadzonego badania ankietowego.

Czynniki wpływające na konkurencyjność współczesnych przedsiębiorstw

Podjęmując próbę odpowiedzi na tak sformułowany problem badawczy wydaje się słuszne, aby czynniki, które rzutują na konkurencyjność przedsiębiorstw, rozpatrywać w kompleksowym ujęciu, dostrzegając ich wzajemne powiązania oraz współzależność. Kluczowe determinanty konkurencyjności współczesnych przedsiębiorstw mają charakter interaktywny, są bowiem spletem wzajemnie powiązanych ze sobą czynników, które tworzą wielowymiarową przestrzeń. Nie należy ich postrzegać jako pojedyncze, wyizolowane zmienne, lecz zbiór wzajemnie zależnych

elementów, które występują w tym samym horyzoncie czasowym i nawzajem się przenikają. Takie podejście akcentuje efekt ich synergicznego oddziaływania na konkurencyjność przedsiębiorstwa, co znajduje swoje potwierdzenie w praktyce zarządzania (Walczak 2009: 112–115).

Zaproponowany autorski model jest nie tylko odzwierciedleniem wybranych najważniejszych elementów i uwarunkowań, które występują w otoczeniu rynkowym, lecz także uwzględnia czynniki wewnętrzne tkwiące w samym przedsiębiorstwie. Warto dodać, że czynniki mające swoje źródło w otoczeniu są niezależne od przedsiębiorstwa, są w znacznej mierze pochodną polityki władz państwowych, mechanizmów regulacji rynku, a także pozostają pod wpływem ogólnej kondycji i sytuacji gospodarczej w danym kraju oraz koniunktury światowej. Z kolei czynniki wewnętrzne są związane z działaniami podejmowanymi przez firmę, są powiązane z kondycją finansową, posiadanymi zasobami materialnymi, kapitałem intelektualnym, posiadaną strukturą organizacyjną, przyjętą strategią rozwoju, metodami zarządzania, przedsiębiorczością, innowacyjnością i jakością oferowanych produktów i usług itp. Można powiedzieć, że grupa czynników wewnętrznych jest utożsamiana z posiadanymi przez przedsiębiorstwo strategicznymi zasobami oraz umiejętnością ich wykorzystywania w celu podejmowania skutecznych działań, będących odpowiedzią i reakcją na zmiany i przeobrażenia zachodzące w otoczeniu zewnętrznym.

Wizualizację przestrzeni najważniejszych uwarunkowań i elementów, które wpływają na konkurencyjność przedsiębiorstwa, przedstawiono na rysunku 1.

Rysunek 1 | Kompleksowe ujęcie czynników wpływających na konkurencyjność przedsiębiorstwa



W zaprezentowanym autorskim modelu warto zwrócić uwagę na kilka bardzo istotnych kwestii:

- ▮ konkurencyjność jest traktowana w ujęciu procesowym, jako pochodna synergicznego oddziaływania zintegrowanej wiązki wzajemnie powiązanych ze sobą czynników zewnętrznych i wewnętrznych oraz podejmowanych przez przedsiębiorstwo działań,
- ▮ konkurencyjność współczesnych przedsiębiorstw jest bezpośrednio zależna od uwarunkowań i determinantów konkurencyjności dla danej branży/sektora, a także pozostaje pod wpływem sytuacji gospodarczej w danym kraju oraz koniunktury na światowych rynkach,
- ▮ możliwość podejmowania przez przedsiębiorstwo działań zmierzających do poprawy poziomu konkurencyjności jest w znacznej mierze zależna od czynników występujących w otoczeniu,
- ▮ zdobywanie przewagi konkurencyjnej może być rezultatem konkurencyjności rynkowej oferowanych produktów i usług, ale również może być efektem układów i powiązań polityczno-biznesowych, dzięki lukratywnym zleceniom, zamówieniom publicznym itp.

Warto również podkreślić, że przedstawione rozważania nie wyczerpują złożoności omawianej problematyki, natomiast omawiany model jest dobrym odzwierciedleniem rzeczywistych przesłanek i procesów występujących w praktyce biznesowej. Może być ponadto punktem wyjścia do dalszych pogłębionych analiz w ramach wyodrębnionych szczegółowych problemów badawczych. Dla każdego przedsiębiorstwa należy indywidualnie rozpatrywać nakreślone zależności i powiązania, ponieważ to zawsze specyfika danej branży decyduje, które czynniki mają największą siłę oddziaływania.

W dalszej części artykułu zostaną przedstawione wnioski z przeprowadzonych badań analitycznych dotyczących metodyki przygotowywania SIWZ w zamówieniach publicznych.

| **Konkurencyjność w zamówieniach publicznych – wyniki badań własnych**

W pierwszej kolejności warto przybliżyć obowiązujące ramy prawne określone w Ustawie Prawo zamówień publicznych¹.

Zasady równości i konkurencyjności są wprost zapisane w ustawach: Prawo zamówień publicznych (art. 7 ust. 1) oraz ustawie z 9 stycznia 2009 roku o koncesji na roboty budowlane bądź usługi (art. 6). Określając zasady udzielania zamówień, ustawodawca stwierdza, że „Zamawia-

¹ Ustawa z dnia 2 grudnia 2009 r. o zmianie ustawy – Prawo zamówień publicznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2009 Nr 223, poz. 1778).

jący przygotowuje i przeprowadza postępowanie o udzielenie zamówienia w sposób zapewniający zachowanie uczciwej konkurencji oraz równe traktowanie wykonawców. Czynności związane z przygotowaniem oraz przeprowadzeniem postępowania o udzielenie zamówienia wykonują osoby zapewniające bezstronność i obiektywizm”. Zgodnie z zapisem art. 29 „Przedmiot zamówienia opisuje się w sposób jednoznaczny i wyczerpujący, za pomocą dostatecznie dokładnych i zrozumiałych określeń, uwzględniając wszystkie wymagania i okoliczności mogące mieć wpływ na sporządzenie oferty. Przedmiotu zamówienia nie można opisywać w sposób, który mógłby utrudniać uczciwą konkurencję”.

Są to sformułowania bardzo ogólnikowe, niecharakteryzujące się jednoznacznym walorem rozstrzygalności. Przywołane zapisy ustawowe należy pozytywnie ocenić wyłącznie jako deklaratywne wartości i postulowane normy postępowania. Wnikliwa obserwacja rzeczywistości prowadzi do wniosku, że słuszne rekomendacje ustawodawcy są niezwykle rzadko przestrzegane w codziennej praktyce. Należy stwierdzić, że brak doprecyzowania kwestii, jak należy rozumieć postępowanie mające zapewnić „zachowanie uczciwej konkurencji”, stwarza szerokie pole dowolności interpretacyjnej. Nieostrość i niejednoznaczność w definiowaniu tego pojęcia z punktu widzenia nauk o zarządzaniu są największymi wadami ustawy PZP, co otwiera możliwości instrumentalizacji prawa w celu przygotowania takich kryteriów i wymagań zawartych w Specyfikacji Istotnych Warunków Zamówienia (SIWZ)², które będą skutecznie uniemożliwiały udział w postępowaniu dla wielu przedsiębiorstw, a zarazem stawiały w uprzywilejowanej pozycji wybrane, z góry upatrzone firmy.

Przyjęta hipoteza badawcza brzmi, że metodyka profilowania wymagań SIWZ jest niezwykle ważnym narzędziem stosowanym w praktyce zarządzania, które może znacząco ograniczać konkurencyjność rynkową, skutecznie blokując szanse udziału w postępowaniu konkursowym wielu przedsiębiorstw³. Jednocześnie może stanowić instrument umożliwiający ustawianie przetargów pod konkretnych beneficjentów w majestacie obowiązującego prawa.

² Specyfikacja istotnych warunków zamówienia zawiera m.in.:

- opis przedmiotu zamówienia,
- termin wykonania zamówienia,
- warunki udziału w postępowaniu oraz opis sposobu dokonywania oceny spełniania tych warunków,
- wykaz oświadczeń lub dokumentów, jakie mają dostarczyć wykonawcy w celu potwierdzenia spełniania warunków udziału w postępowaniu,
- wymagania dotyczące wadium,
- termin związania ofertą,
- opis sposobu przygotowywania ofert,
- opis sposobu obliczenia ceny,
- opis kryteriów, którymi zamawiający będzie się kierował przy wyborze oferty, wraz z podaniem znaczenia tych kryteriów i sposobu oceny ofert.

³ Warto zauważyć, że w myśl art. 22 o udzielenie zamówienia mogą ubiegać się wykonawcy, którzy spełniają warunki dotyczące:

- posiadania uprawnień do wykonywania określonej działalności lub czynności, jeżeli przepisy prawa nakładają obowiązek ich posiadania,
- posiadania wiedzy i doświadczenia,
- dysponowania odpowiednim potencjałem technicznym oraz osobami zdolnymi do wykonania zamówienia,
- sytuacji ekonomicznej i finansowej.

Właśnie ten zapis ustawowy pozwala zamawiającemu na takie sformułowanie wymagań przetargowych, które będą korzystne dla wybranych przedsiębiorstw. Praktyka dowodzi, że największą swobodę interpretacyjną i tym samym możliwość ustawiania przetargów stwarzają warunki dotyczące doświadczenia i dysponowania odpowiednim potencjałem technicznym oraz zasobami ludzkimi.

Badania zostały przeprowadzone w okresie styczeń–sierpień 2010 i obejmowały swoim zakresem analizę treści SIWZ i informacje o wyborze najkorzystniejszej oferty w podawanych do publicznej wiadomości postępowaniach przetargowych dotyczących usług polegających na przeprowadzenia szkoleń dla pracowników, realizacji projektów badawczych finansowanych z EFS, audytu zewnętrznego. Dobór próby badawczej był celowy, ogółem poddano wnikliwej analizie 64 postępowania o udzielenie zamówienia publicznego w trybie przetargu nieograniczonego, które zostały przeprowadzone przez urzędy administracji publicznej: jednostki administracji rządowej szczebla centralnego (ministerstwa), urzędy marszałkowskie i agencje rządowe. Ze względu na ograniczenia dotyczące objętości referatu zostaną przedstawione najważniejsze spostrzeżenia i wnioski wynikające z przeprowadzonych badań.

- D W każdym analizowanym przypadku zamawiający wymagał posiadania określonego doświadczenia, co oznacza, że o udzielenie zamówienia mogą się wyłącznie ubiegać wykonawcy, którzy w określonym przedziale czasowym⁴ wykonali określoną ilość podobnych usług, o wartości nie mniejszej niż z góry określona kwota pieniędzy⁵ oraz wykażą, że usługi te zostały wykonane należyście⁶.
- D W każdej SIWZ zamawiający wymagał, aby wykonawca wykazał, że dysponuje bądź będzie dysponował osobami zdolnymi do wykonania zamówienia, a ową zdolność postrzegał jako dysponowanie określonym zespołem ludzkim.
- D Zespół musi się składać z danej liczby osób, które wykażą się posiadaniem określonego doświadczenia, czego dowodem jest spełnianie łącznie kilku kryteriów, takich jak przeprowadzenie w określonym przedziale czasowym odpowiedniej ilości szkoleń o wartości np. co najmniej 100 tys. zł brutto każde, współfinansowanie projektu szkoleniowego z środków UE, dokładna liczba godzin szkoleniowych, minimalna liczba uczestników, a także określony typ organizacji, na rzecz której zostało przeprowadzone szkolenie itp.
- D W ponad 75% analizowanych ogłoszeń cena nie była jedynym kryterium wyboru najkorzystniejszej oferty; brano także pod uwagę m.in. ocenę podejścia metodologicznego, doświadczenia trenerskiego w prowadzeniu szkoleń.
- D Interesujące spostrzeżenie dotyczy faktu, że w żadnym ogłoszeniu nie wymagano od trenera posiadania określonego poziomu wykształcenia, dorobku naukowego w danej dyscyplinie naukowej bądź posiadania stopnia naukowego.

⁴ Najczęściej podawane wymagania dotyczą okresu ostatnich 3 lat przed upływem terminu składania ofert.

⁵ Prawie w połowie analizowanych ogłoszeń stawiano warunek nie tylko świadczenia określonej liczby usług o wartości przewyższającej daną kwotę pieniędzy (najczęściej powyżej 100 tys. zł brutto), lecz także dodatkowo żądano, aby wykazać, iż dany projekt był finansowany ze środków UE.

⁶ Z reguły na swoich stronach internetowych firmy umieszczają tzw. listy polecające, czyli rekomendacje od dotychczasowych zleceniodawców, co pozwala zorientować się, dla kogo i jakie usługi wykonywali.

- ▶ W żadnym przypadku zamawiający nie żądał, aby wykonawca wykazał, że zatrudnia na etacie osoby legitymujące się odpowiednimi kwalifikacjami w zakresie danej dziedziny naukowej dotyczącej problematyki prowadzonych szkoleń, tematyki badań itp., co oznacza, że firmy konsultingowo-doradcze nie muszą ponosić kosztów stałych związanych z etatowym zatrudnieniem, inwestowaniem w rozwój pracowników. Warto też dodać, że ich działalność badawcza nie podlega nadzorowi sprawowanemu przez MNiSW bądź PKA, a „należytość wykonania usługi” jest oceniana przez pryzmat opinii wyrażanej przez samego zamawiającego.
- ▶ Analiza metodyki przygotowania SIWZ w powiązaniu z informacjami dotyczącymi wyboru najkorzystniejszej oferty wymaga kolejnej dociekliwości badawczej ukierunkowanej na grupę dotychczasowych klientów i zrealizowanych przez firmę zamówień oraz rozpoznania rozległych powiązań kadry zarządzającej. Dopiero wtedy daje się zauważyć i zrozumieć istotę instrumentów konkurencyjności wybranych przedsiębiorstw zajmujących się szkoleniami i usługami doradczymi, które właśnie dzięki wygrywanym przetargom znacząco umacniają swoją pozycję rynkową i mają zagwarantowane źródło bardzo wysokich dochodów.

Przeprowadzone rozważania teoretyczne, poparte badaniami analitycznymi, upoważniają do stwierdzenia, że przyjęta hipoteza badawcza, zakładająca, że sposób przygotowania SIWZ w postępowaniach przetargowych może znacząco ograniczać konkurencyjność rynkową, została pozytywnie zweryfikowana. Nie powinno się ulegać złudnemu wrażeniu, że tak szczegółowo zdefiniowane warunki SIWZ powstały z myślą dbania o interes społeczny i są wyrazem troski o wydatkowanie środków publicznych.

Zebrany materiał odnośnie do metodyki tworzenia strategii SIWZ wskazuje, że mają one charakter zawężający. Zamawiający, formułując bardzo szczegółowe wymagania, znacząco ogranicza krąg potencjalnych firm, które mogą spełnić warunki postępowania przetargowego. Najczęściej stosowaną techniką jest wymaganie doświadczenia w zrealizowaniu określonej liczby podobnych usług, przewyższających określoną kwotę pieniędzy, a także szczegółowo zdefiniowane kryteria dotyczące wymagań stawianych osobom zdolnym do wykonania zamówienia. W tym miejscu zamawiający również koncentruje się na wymaganiach dotyczących posiadania określonego doświadczenia, czego odzwierciedleniem ma być zrealizowanie określonej liczby szkoleń/projektów, o określonej wartości, liczbie uczestników, godzin szkoleniowych itp. To dwa kluczowe obszary, które są wyznacznikiem przygotowywania strategii SIWZ.

Dyskusyjną kwestią są także kryteria wyboru najkorzystniejszej oferty, bowiem ocena koncepcji i metod badawczych jest zawsze obarczona pewną dozą subiektywizmu – zależy od tego, kto wyraża swoją opinię na dany temat. W konsekwencji będzie następowała dalsza polaryzacja na rynku usług szkoleniowo-doradczych, bowiem te same firmy będą uzyskiwały kolejne szanse na wygranie przetargów, podczas gdy inne będą nie miały żadnych możliwości nawet na spełnienie

warunków udziału w postępowaniu konkursowym. Oznacza to, że teoretyczne założenia wskazujące, że w biznesie najważniejsze są pomysł, dobra strategia, zaangażowanie i kreatywność, nie znajdują potwierdzenia w praktyce zarządzania. Rzeczywistość jest niestety bardziej złożona i wielostronnie uwarunkowana, dlatego też w omawianych przypadkach wiedza, kompetencje, wysoka jakość świadczonych usług, rzetelność i niska cena wcale nie gwarantują sukcesu biznesowego. Co więcej, okazuje się, że nowo powstała firma praktycznie nie ma żadnych szans, aby skutecznie konkurować na tym rynku. Warto o tym pamiętać, zwłaszcza w kontekście ustawowych deklaracji zapewniających konkurencyjny charakter postępowania o udzielenie zamówienia publicznego.

Należy ponadto zauważyć, że zamawiający podmiot sektora finansów publicznych przez swoje postępowanie ma istotny wpływ na konkurencyjność przedsiębiorstw działających na rynku, chociaż nie występuje w roli regulatora, lecz kontrahenta. Na koniec trzeba dodać, że przeprowadzone analizy dotyczyły wybranych usług badawczych i szkoleniowych, jednakże można przypuszczać, że zaprezentowane spostrzeżenia i wnioski odzwierciedlają cechy charakterystyczne również dla pozostałych postępowań przetargowych.

B I B L I O G R A F I A

- Bieliński, J.** (red.) (2005) *Konkurencyjność przedsiębiorstw w świetle Strategii Lizbońskiej*. Warszawa: Wydawnictwo CeDeWu.
- Daszkiewicz, N.** (red.) (2008) *Konkurencyjność. Poziom makro, mezo i mikro*. Warszawa: WN PWN.
- De Wit, B., Meyer, R.** (2010) *Strategy Synthesis: Resolving Strategy Paradoxes to Create Competitive Advantage, third edition*. Andover, Cengage Learning EMEA.
- Dobiegała-Korona, B., Kasiewicz, S.** (2000) *Metody oceny konkurencyjności przedsiębiorstw*. W: Kuciński, K. (red.), *Uwarunkowania konkurencyjności przedsiębiorstw w Polsce. Materiały i Prace IFGN*, tom LXXIX.
- Gorynia, M., Łażniewska, E.** (red.) (2009) *Kompendium wiedzy o konkurencyjności*. Warszawa: WN PWN.
- Gorynia, M.** (red.) (2002) *Luka konkurencyjna na poziomie przedsiębiorstwa a przystąpienie Polski do Unii Europejskiej*. Poznań: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu.
- Haffer, M., Karaszewski, W.** (red.) (2009) *Czynniki wzrostu konkurencyjności przedsiębiorstw i regionów*. Toruń: Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu.
- Kaplan, R., Norton, D.** (2010) *Wdrażanie strategii dla osiągnięcia przewagi konkurencyjnej*. Warszawa: WN PWN.
- Porter, M.** (2006) *Strategia konkurencji. Metody analizy sektorów i konkurentów*. Warszawa: Wydawnictwo MT Biznes.
- Porter, M.** (2000) *Porter o konkurencji*. Warszawa: PWE.
- Porter, M.** (2008) *On competition, Updated and expanded edition*. Harvard Business School Publishing Corporation.
- Stankiewicz, M.J.** (2002) *Konkurencyjność przedsiębiorstw. Budowanie konkurencyjności przedsiębiorstwa w warunkach globalizacji*. Toruń: Wydawnictwo TNOiK „Dom Organizatora”
- Stankiewicz, M.J.** (2000) *Istota i sposoby oceny konkurencyjności przedsiębiorstwa*. Gospodarka Narodowa, nr 7–8.
- Schwab, K.** (red.) (2009) *The Global Competitiveness Report 2009-2010*. Geneva, World Economic Forum.
- Walczak, W.** (2009) *Niematerialne determinanty konkurencyjności współczesnych przedsiębiorstw*. W: Lachiewicz, S., Matejun, M. (red.), *Konkurencyjność jako determinanta rozwoju przedsiębiorstwa*. Łódź: Wydawnictwo Politechniki Łódzkiej.

Niedocenione skutki prywatyzacji

Dr hab. Jerzy Żyżyński, prof. UW | Uniwersytet Warszawski | jzyzyn@wp.pl

Minął czas na wpłacenie wadium do przetargu na zakup majątku stoczni w Szczecinie i Gdyni. Zgłosiło się 8 firm, ale Agencja Rozwoju Przemysłu nie może ujawnić, jakimi częściami majątku stoczni ewentualni nabywcy są zainteresowani. Nie wiemy, czy wśród nich jest ktoś, kto chce budować statki.

I w ten sposób zabiły dzwony żałobne dla polskiego przemysłu stoczniowego. Nasuwa się zatem pytanie retoryczne:

– Czy taką sprzedaż kawałkami można nazwać prywatyzacją?

Informacja „Wiadomości” TVP, 18.11.2009

Kapitalizm to ustrój gospodarczy oparty na intelekcie przedsiębiorcy, pracowitości robotnika i prywatnej własności. Jego nazwa pochodzi wszak od łacińskiego *capito* – głowa, zatem kluczowe znaczenie w kapitalizmie mają: intelekt przedsiębiorcy, jego umiejętność rozpoznania potrzeb rynku oraz zdolność do zorganizowania pracy robotnika, realizowanej na majątku produkcyjnym będącym własnością przedsiębiorcy – kapitalisty. Majątek ten nazywamy kapitałem.

W krajach kapitalistycznych, które w naturalny sposób wyewoluowały z ustroju feudalnego, kapitał przedsiębiorców, tworzący bazę materialną systemu gospodarczego, powstawał latami, jako własność rodzinna, potem często rozbudowywana we własność korporacyjną przez emisję instrumentów udziałowych. W niewielu przypadkach forma własności rodzinnej została zachowana, ale dominuje własność zbiorowa akcjonariuszy w organizacyjnej formie spółek akcyjnych (korporacji). Ta struktura własnościowa stanowi „żywy organizm”, ciągle kształtujący swą strukturę, gdyż papiery udziałowe przepływają między różnymi osobami – zarówno indywidualnymi, jak i prawnymi, rynek zmienia się w zależności od nastrojów jego uczestników i stanu strumieni dochodów i oszczędności. Konsekwencją tego są z jednej strony upadki niektórych spółek, z drugiej zaś powstawanie nowych, których zczyn, drożdże rozwoju, stanowią *capito* przedsiębiorczych osób i myśl techniczna, wynalazczość. Znamiennymi przykładami są Sony, Apple czy Nokia.

W krajach kapitalistycznych własność prywatna powstawała zatem w naturalny sposób, jako efekt ekonomicznej akumulacji, często wielopokoleniowej, i racjonalnego gospodarowania posiadanym majątkiem, natomiast przemysłowa własność państwowa, tworzona na bazie inwestycji publicznych, jest jej uzupełnieniem i w zasadzie stanowi margines systemu gospodarczego.

Postulat ograniczenia roli państwa w gospodarce jako właściciela przedsiębiorstw, przez prywatyzację, może być łatwo i stosunkowo szybko zrealizowany dzięki marginesowemu zakresowi własności państwowej. Wykupienie takiej części majątku narodowego stanowi część ogólnych procesów wtórnego obrotu majątkiem, a środki pozyskane z pozbycia się przez państwo udziałów w majątku (akcji) zasilają tymczasowo budżet państwa.

W przypadku państw postsocjalistycznych problem własności ma jakościowo inny wymiar, gdyż własność państwowa w socjalizmie miała charakter totalny: państwo było w zasadzie właścicielem całego przemysłu, wszystkich fabryk i instytucji¹. Przekształcenie takiej gospodarki okazało się problemem jakościowo innym i nowym, nierozpoznanym przez teorię ekonomii. Niestety tego problemu nie rozwiązyali twórcy polskiej koncepcji transformacji. Polska koncepcja prywatyzacji teoretycznie miała być oparta na sześciu tzw. ścieżkach prywatyzacji (por. Kwaśniewski 1991: 15–25):

- ▶ publiczna sprzedaż akcji,
- ▶ sprzedaż pojedynczemu inwestorowi lub grupie inwestorów prywatnych,
- ▶ sprzedaż składników majątku,
- ▶ wykup przedsiębiorstwa przez pracowników lub menedżment,
- ▶ oddanie w użytkowanie,
- ▶ nowa inwestycja prywatna.

Istota problemu polega na tym, że jedynie wymieniona tu na ostatniej pozycji koncepcja „nowej inwestycji prywatnej” mogła prowadzić do powiększania i dowartościowania istniejącego majątku, gdyż zakładała, że nowy inwestor nie będzie wykupywał posiadanych przez Skarb Państwa akcji lub udziałów, lecz będzie inwestował w przedsiębiorstwo i powiększał jego kapitał własny – efektem miało być nie przekształcenie istniejącego majątku, lecz jego powiększenie i w ten sposób przejście z formy 100% własności państwowej na spółkę prywatno-państwową. Ta koncepcja swoistego „małżeństwa z rozsądku” – między kapitałem prywatnym a państwowym – praktycznie nie była realizowana, gdyż w ramach istniejących możliwości nikt tej formuły nie uważał za rozsądną.

Dominowała w zasadzie formuła przekształcenia kapitałowego przez sprzedaż w ramach oferty publicznej lub formuła likwidacyjna – obie wymagały wyposażonych w kapitał finansowy nabywców. Znakomity „wynalazek prawny” przekształcenia przedsiębiorstwa w „jednoosobową spółkę Skarbu Państwa” był wstępem do późniejszej sprzedaży inwestorom, którzy nabywali akcje w całości lub części po dokonaniu wyceny ich wartości. Wymagało to skomplikowanej i kosztownej procedury przygotowania przedsiębiorstw przez ich wycenę i ewentualnie wstępną restrukturyzację; zajmowały się tym wyspecjalizowane tzw. renomowane kancelarie prawnicze, banki i firmy audytorskie – koszty niektórych „przygotowań do prywatyzacji” były gigantyczne

¹ Pewien wyjątek stanowiło w Polsce rolnictwo ze względu na dominujący w nim zakres własności prywatnej. Było to jednak rolnictwo zdominowane przez małe i średnie gospodarstwa, dlatego udział ludności zatrudnionej w rolnictwie był stosunkowo duży.

i w znacznej mierze było to marnowanie pieniędzy publicznych. Zgodnie z twierdzeniem autorów cytowanej broszury podstawową metodą prywatyzacji stała się prywatyzacja kapitałowa, która miała być szczególnie korzystna dla załóg w długim okresie, gdyż dawała szansę (ale nie gwarancję!) ulgowego nabycia części akcji i nie groziła automatycznym zwolnieniem z pracy (Kwaśniewski 1991: 26).

Jednak podstawowe problemy, jakie zrodziła ta, zdawałoby się logiczna, koncepcja przekształcenia własnościowego gospodarki, wynikały z wymienionych poniżej niedocenionych aspektów.

Po pierwsze, autorzy koncepcji transformacji byli tylko ekonomistami i nie rozumieli realiów świata biznesu. Nie było im (jak się wydaje) znane jedno z podstawowych pojęć świata biznesu, jakim jest „wrogie przejęcie”. Wrogie przejęcie jest kategorią biznesową, a nie ekonomiczną; tu trzeba było znać realia drapieżnej strony kapitalizmu, który w znacznej mierze był idealizowany przez autorów polskiej koncepcji transformacji.

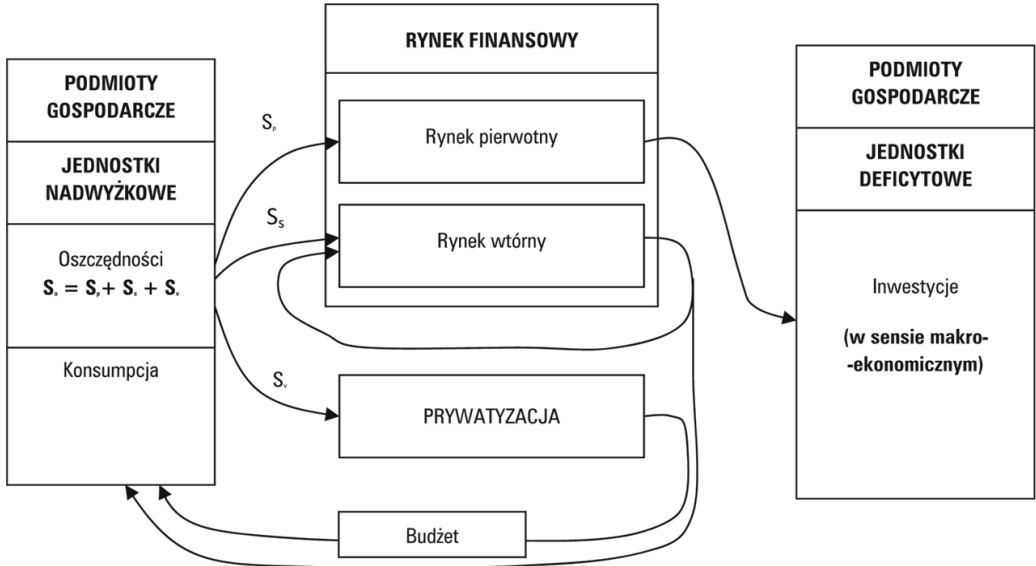
Wrogie przejęcie następuje wtedy, gdy nabywca przedsiębiorstwa kupuje je w celu likwidacji oraz przejęcia najwartościowszych składników majątku i opanowania rynku. Jest to dość częsta praktyka w kapitalistycznym świecie. Jeśli mamy do czynienia z ludźmi uczciwymi, to tylko jakąś dziecięcą niemal niefrasobliwością można wytłumaczyć to, że sprzedawano znakomite polskie przedsiębiorstwa ich zagranicznym konkurentom. Z inwestora strategicznego – takim to szumnym terminem nazwano branżowego nabywcę, który, jak wierzono, miał wejść i doinwestować polskie przedsiębiorstwo, by stało się częścią większego organizmu ponadnarodowego, stwarzając wspólną perspektywę rozwoju firmie i jej pracownikom – nabywca przedsiębiorstwa przekształcał się w jego grabarza, działał jak pewien rodzaj pasożytniczych os, które składają jaja w ciele innych owadów, by larwy mogły wyjść ich wnętrza, przekształcić się w postać dorosłą i odfrunąć, zostawiając pustą skorupę. W rezultacie wiele przekształceń własnościowych zakończyło się praktyczną likwidacją przedsiębiorstw lub przekształceniem w marginesowe filie i oddziały nowych macierzystych spółek. Na przykład znakomita fabryka narzędzi, zatrudniająca przed sprzedażą 2000 osób, po prywatyzacji stała się magazynem zachodnioeuropejskiej firmy z załogą 200 osób.

Po drugie, autorzy tej koncepcji byli ekonomistami wysokiego sortu, nie dostrzegli jednak makroekonomicznych konsekwencji przejętych form transformacji. Podstawowa kwestia makroekonomiczna, jaką zrodziła ta koncepcja prywatyzacji, to coś, co można nazwać „wypieraniem oszczędności z ich funkcji rozwojowej” (Żyżyński 2009: 130). Rysunek 1 pokazuje, jak rozdysponowane są oszczędności tworzone w gospodarce przez tzw. jednostki nadwyżkowe (akumulujące). Podstawową funkcją realizowanych w gospodarce oszczędności (jako strumienia „odłożonych” z dochodów) powinno być finansowanie realizowanych w gospodarce inwestycji realnych (tzw. inwestycji w sensie makroekonomicznym, powiększających majątek trwały lub wydajność gospodarki)². W praktyce jednak tylko część inwestycji realizuje tę funkcję. Zwykle oszczędności S są

² Pomijam tu keynesowski aspekt pierwotnego charakteru inwestycji, a nie oszczędności. Jak dowiódł J.M. Keynes, a równoległe M. Kalecki, rozwój gospodarki inicjują inwestycje, mówiąc w uproszczeniu, to one tworzą dochody, stają się źródłem wzrostu popytu i w konsekwencji prowadzą do wzrostu oszczędności (por. Łaski 2009).

większe od inwestycji I ($S > I$), zatem różnica ($S - I$) jest pochłaniana przez inwestycje na rynkach wtórnych – ale w gospodarce transformowanej dochodzi jeszcze efekt prywatyzacyjny.

Rysunek 1 | Kierunki wykorzystania oszczędności w gospodarce transformowanej



Źródło: Żyżyński (2009: 127).

Rysunek 1 ten ilustruje proces, w wyniku którego strumień pierwotnych oszczędności rozdziela się na trzy części:

$$S = S_o = S_p + S_s + S_v,$$

gdzie: S_o – oszczędności ogółem; S_p oszczędności inwestowane na rynku pierwotnym (*primary market*); S_s – oszczędności lokowane na rynkach wtórnych (*secondary market*); S_v – oszczędności lokowane w oferty prywatyzacyjne (*privatization*).

Strumień oszczędności ogółem, czyli odłożone nadwyżki podmiotów gospodarczych, w tym gospodarstw domowych, jest zatem, po pierwsze, wykorzystywany na zakupy instrumentów finansowych na rynkach pierwotnych (S_p). Po drugie, jest kierowany na rynki wtórne (S_s), wtedy może cyrkulować wielokrotnie w transakcjach zakupu i sprzedaży papierów wartościowych, ale ze względu na fakt, że część sprzedawców wykorzystuje pozyskane środki na cele konsumpcyjne, pieniądź ostatecznie wraca do strumienia konsumpcji. Po trzecie, jest wydawany na prywatyzację (S_v), zatem zasila budżet sektora publicznego realizującego prywatyzację, finansując część jego deficytu, a wtedy przez jego wydatki także przekształca się w konsumpcję³.

³ Co prawda część wydatków budżetowych jest przeznaczana na inwestycje publiczne, ale jest to część wydatków ogólnych, nie ma natomiast żadnej reguły, która nakazywałaby kierowanie środków pozyskanych z prywatyzacji na cele inwestycyjne.

Na prywatyzację może być przeznaczona niewielka część oszczędności. Prywatyzacja nie może być zatem ekwiwalentna – jak chcieliby tego (słusznie!) – Czekaj i Kowalski (2009). Musi być nieekwiwalentna (Żyżyński 2009: 126). Z drugiej strony, odciąga oszczędności z ich podstawowej funkcji – finansowania inwestycji realnych i weryfikowania wartości instrumentów finansowych na rynkach wtórnych; warto zauważyć, że przerost strumienia na rynkach wtórnych prowadzi do pęcznienia baniek spekulacyjnych, dlatego szczególne znaczenie ma pochłanianie części oszczędności przez sektor publiczny na finansowanie deficytu budżetowego.

Można zatem lapidarnie powiedzieć, że „prywatyzacja wypiera rozwój” – podobnie jak wtedy, gdy zbyt duża część zaoszczędzonych środków jest lokowana w obligacje skarbowe finansujące deficyt budżetowy (mówi się wtedy o „zjawisku wypychania”⁴). Tylko że z jednej strony obligacje skarbowe są szczególnym instrumentem „mapy finansowej” w każdej rozwiniętej gospodarce rynkowej; są aktywami finansowymi najbardziej wiarygodnymi, o najmniejszym ryzyku i co prawda z tego względu najniżej oprocentowanymi, ale stanowiącymi swego rodzaju amortyzator, rezerwę bezpieczeństwa portfeli inwestycyjnych dla tych, którzy preferują bezpieczeństwo inwestycji (Żyżyński 2009: 129). Dlatego papiery skarbowe są najlepszą lokatą dla rezerw emerytalnych, jednak, jak można dowiedzieć, celowe jest finansowanie części wydatków budżetu państwa tymi właśnie instrumentami finansowymi, czyli, jak to się popularnie mówi „z deficytu” (ibidem).

Po trzecie, prywatyzacja na rzecz kapitału zagranicznego prowadzi do utraty części zysków wypracowywanych w gospodarce narodowej. Odnosi się wrażenie, że autorzy koncepcji prywatyzacyjnej polegającej na sprzedaży polskich przedsiębiorstw zachodnim „inwestorom strategicznym” całkowicie pominęli drugi makroekonomiczny skutek tej formuły prywatyzacji – odpływ znacznej części zysków poza granice kraju. Jest rzeczą naturalną, że właściciel przedsiębiorstwa stara się zabrać do siebie wypracowane przez przedsiębiorstwo zyski. Na tę kwestię zwracał uwagę amerykański ekonomista polskiego pochodzenia, K. Poznański (2001), autor głośnych książek – swego czasu wykorzystywanych w walce politycznej przeciw AWS-owi – później szybko przemilczany, zapomniany i całkowicie ignorowany przez media. Skala zjawiska odpływu zysków ma nie do końca rozpoznany charakter, gdyż znaczna część zysków jest transferowana w ramach manipulacji kosztami i cenami transferowymi, ale w pewnym stopniu ilustruje je bilans płatniczy. W tabeli 1 przedstawione są podstawowe elementy bilansu płatniczego za ostatnie lata.

Bilans ten pokazuje dwa znamienne zjawiska: wysokie ujemne saldo dochodów od 2004 roku, które stanowi w znacznej części odpływ zysków i wynagrodzeń, oraz wysokie od 2005 roku, a zwłaszcza od 2007 roku, ujemne saldo błędów i opuszczeń, które może w znacznej części wynikać z nielegalnego transferu zysków i środków między firmami (na przykład bankami) – „córkami” i ich „matkami”.

⁴ K. Łaski słusznie wszak twierdzi, że koncept neoliberalny „wypychania” nie ma ekonomicznego sensu.

Tabela 1 | Bilans płatniczy Polski, mld zł (najważniejsze pozycje)

Wyszczególnienie	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
A. Rachunek bieżący	-24,11	-22,47	-21,28	-37,38	-12,05	-28,91	-54,99	-64,49	-21,24
Saldo obrotów towarowych	-31,29	-29,52	-22,28	-20,78	-9,01	-21,59	-46,60	-62,38	-13,69
– eksport	170,6	190,5	237,3	297,7	312,0	363,8	400,2	423,7	433,1
– import	-201,9	-220,1	-259,5	-318,43	-321,0	-385,4	-446,8	-486,1	-446,8
Saldo usług	3,25	3,09	0,93	0,04	2,36	2,24	12,81	12,40	14,95
Saldo dochodów	-2,44	-4,30	-9,53	-30,00	-21,63	-30,00	-44,68	-33,60	-43,48
Saldo transferów bieżących	6,36	8,26	9,60	13,35	16,23	20,44	23,47	19,09	20,98
B. Rachunek kapitałowy	0,31	-0,03	-0,18	4,26	3,16	6,48	12,78	14,25	22,04
C. Rachunek finansowy	12,94	29,44	33,82	32,58	49,04	40,54	108,35	93,63	109,16
Polskie inwestycje bezpośrednie za granicą	0,36	-0,93	-1,19	-3,29	-11,02	-27,51	-12,95	-7,04	-8,9
Zagraniczne inwestycje bezpośrednie w Polsce	23,34	16,82	17,84	47,09	33,30	60,83	62,92	35,39	35,55
Inwestycje portfelowe – aktywa	0,19	-4,71	-5,08	-4,75	-8,14	-14,29	-16,41	6,01	-0,69
Inwestycje portfelowe – pasywa	4,46	12,59	14,59	39,00	48,25	4,89	1,77	-13,51	48,04
Pozostałe inwestycje – aktywa	-16,63	7,81	-1,87	-43,24	-8,92	-12,13	-4,19	15,74	17,44
Pozostałe inwestycje – pasywa	2,71	1,56	12,89	-2,84	-4,98	30,91	82,54	59,20	22,60
Pochodne instrumenty finansowe	-1,48	-3,70	-3,36	0,61	0,54	-2,16	-5,33	-2,16	-4,89
D. Saldo błędów i opuszczeń	9,15	-4,20	-7,70	4,53	-13,98	-10,10	-30,98	-53,29	-65,56
Razem A – D	-1,71	2,75	4,67	3,99	26,17	8,02	35,16	-9,90	44,41
E. Oficjalne aktywa rezerwowe	1,71	-2,75	-4,67	-3,99	-26,17	-8,02	-35,16	9,90	-44,41

Źródło: opracowanie własne na podstawie statystyki NBP. Wyróżniono pozycje, które powinny budzić nasze zainteresowanie lub niepokój.

Co prawda ogólne saldo bilansu płatniczego jest dodatnie i prowadzi do umacniania złotego, ale niewątpliwie skala utraty zysków rodzi poważne pytania o jakość, z punktu widzenia interesu polskich obywateli, podziału wypracowywanego dochodu narodowego.

Czwarty aspekt polskiej prywatyzacji, na który warto zwrócić uwagę, to objęcie prywatyzacją na rzecz dysponentów zagranicznych⁵ infrastruktury – komunalnej, energetycznej i finansowej. Wynikało to z braku rozważliwej lub wiedzy, a przede wszystkim z braku wypracowanej racjonalnej polityki prywatyzacyjnej, podporządkowania jej doraźnym celom budżetowym: prywatyzacja jako część operacji finansowych służących finansowaniu deficytu budżetowego – w żargonie finansowym nazywane działaniem „pod kreską” – podporządkowana została wyłącznie krót-

5 Dysponentów – bo tu już nawet nie można mówić o kapitale zagranicznym, gdyż z powodu braku rozważliwej i kompetencji sprzedawano polskie przedsiębiorstwa infrastrukturalne zachodnim koncernom nie prywatnym, lecz państwowym. Ze względów zasadniczych nie była to prywatyzacja, lecz – jak trafnie nazwał K. Poznański – wyprzedaż – w imię latania doraźnych potrzeb budżetowych.

kookresowemu celowi fiskalnemu. A tymczasem utrata na rzecz podmiotów zagranicznych ważnych elementów infrastruktury gospodarczej i finansowej jest efektem wysoce szkodliwym dla gospodarki – pod wieloma względami.

Po piąte – prywatyzacja prowadziła do swego rodzaju moralnej erozji budżetu. Stała się zasilaniem strumieni wydatkowych poprzez wyzbywanie się zasobów, a zasoby zawsze kiedyś się kończą (Żyżynski 2009: 130). W przypadku takich podmiotów jak gospodarstwo domowe czy przedsiębiorstwo życie ze sprzedaży majątku rzeczowego jest najgorszą, wręcz niemoralną, formą pokrywania wydatków. Dlatego może być stosowana co najwyżej na krótką metę, w ostateczności, a najlepiej w ogóle, bowiem wyprzedaż zasobów staje się swego rodzaju „łatwym pieniądzem”, który przyzwyczajają podmiot gospodarujący do finansowania wydatków bez konieczności pozyskiwania dostatecznych dochodów. Następuje erozja strony dochodowej budżetu, a w przypadku państwa rodzi się pokusa populistycznej polityki niskich – w stosunku do potrzeb wydatkowych – podatków, która po wyczerpaniu prywatyzacyjnego źródła przychodów musi jednak prowadzić do załamania finansów publicznych. Powstaje konieczność cięć wydatkowych lub zwiększenia dochodów podatkowych, w przeciwnym bowiem razie podmioty publiczne popadają w pułapkę zadłużenia lub, na skutek niedostatecznego finansowania, przestają właściwie realizować swoje funkcje. A podatki łatwo jest obniżyć czy ustanowić na niskim poziomie, a znacznie trudniej zwiększyć.

Sprzedaż majątku jest formą finansowania wydatków alternatywą nie tylko dla dochodów podatkowych, lecz także dla pożyczania pieniędzy na rynkach finansowych, zatem wyczerpanie majątku prowadzi albo do konieczności zwiększania podatków, albo znacznego zwiększenia pożyczek, co nie jest zgodne z postulatem stabilności finansowej.

Nie ulega wątpliwości, że prywatyzacja zmieniła radykalnie kształt polskiej gospodarki, przeniosła ją na jakościowo inny poziom. Z drugiej jednak strony błędne koncepcje i brak polityki przemysłowej i polityki własnościowej spowodowały, że poniesione zostały ewidentne straty zarówno w wymiarze finansowym, jak i moralnym – w takim sensie, w jakim w ekonomii używa się pojęcia *moral hazard*. Niniejszy artykuł ma na celu zachęcić do dyskusji nad tymi problemami.

| Aneks

W procesie prywatyzacji popełniono wiele błędów merytorycznych, wynikających z niezrozumienia przez polityków i urzędników odpowiedzialnych za prywatyzację szczególnej roli, jaką odgrywają niektóre przedsiębiorstwa. Przykładem jest KGHM Polska Miedź, którego „dalszą prywatyzację” postanowiło realizować Ministerstwo Skarbu dla zwiększenia wpływów budżetowych. Tak więc jedynie cel czysto fiskalny, a nie dobro spółki jest tu motywem działania. Efektem ostatnio obserwowanym jest drastyczny spadek kursu akcji tej spółki na giełdzie. Jego akcje zostały rozdysponowane między różne podmioty, z zachowaniem dominującej, choć nie większościowej pozycji Skarbu Państwa. Spółka w okresach dobrej koniunktury na jej produkty stała się istotnym źródłem niepodatkowych dochodów budżetu i korzyści finansowych dla innych jej akcjonariuszy. Tymczasem zapomniano, że dla każdej spółki surowcowej okres koniunktury i wysokiej dochodowości jest zawsze ograniczony do czasu wyczerpania źródeł surowców, który

nieuchronnie musi kiedyś nastąpić, a i tak jest kwestią swego rodzaju ruletki, jaka ma miejsce na giełdach surowcowych. Jeśli spółka taka stała się dla jakiegoś regionu ośrodkiem jego rozwoju i pomyślności, a racją bytu dla tysięcy mieszkańców, to po zakończeniu jej okresu prosperity, określonego przez warunki naturalne i niezależne warunki zewnętrzne (koniunkturę na rynkach światowych), nastąpi nieuchronnie regres i katastrofa ekonomiczna dla całego regionu, a tysiące ludzi stracą pracę. Tego rodzaju regionalna spółka nie powinna być zatem spółką publiczną (w sensie dostępnej w obrocie giełdowym), a spółką o własności ograniczonej do takich podmiotów regionalnych, które byłyby w stanie zrealizować i wdrożyć perspektywiczną koncepcję wykorzystania jej zysków na przestawienie gospodarki regionu na inne, niezależne od produkcji koncernu, dziedziny gospodarcze. Niewątpliwie w procesie przekształcania tej spółki zabrakło myśli strategicznej.

Innym przykładem błędnej prywatyzacji jest PZU, którego przekształcenie w spółkę akcyjną było konsekwencją braku profesjonalnej wiedzy ekonomicznej, w szczególności ubezpieczeniowej, odpowiedzialnych za prywatyzację decydentów. Problemem stało się nie tylko to, że jako wielka firma ubezpieczeniowa o zysku rocznym sięgającym miliarda euro stała się łakomym kąskiem dla zagranicznej instytucji inwestycyjnej nastawionej na tanie przejęcie intratnej spółki, lecz także niebezpieczeństwo utraty przez gospodarkę potężnego strumienia środków. Obszar działalności ubezpieczeniowej, jaką zajmuje się PZU, najbardziej predestynuje ją do formuły ubezpieczeń wzajemnych, gdzie właścicielami firmy są nie zewnętrzni akcjonariusze, lecz ubezpieczający się – i taką firmą PZU była przed jej upaństwowieniem przez władze komunistyczne. Błędna prywatyzacja przez przekształcenie w jednoosobową spółkę akcyjną, a potem rozdysponowywanie jej akcji w procesie prywatyzacyjnym, prowadzi zatem do strat nie tylko gospodarki narodowej i państwa, lecz także jej klientów.

Oba przykłady zostały tu przywołane (Żyżyński 2009: 131), bowiem firmy te są jednocześnie rzeczywistym bądź potencjalnym źródłem znacznych dochodów niepodatkowych budżetu, który ma w nich znaczne udziały. Ingerencja urzędników państwowych w działalność sprywatyzowanych firm nie powinna mieć jednak cech krótkowzrocznego fiskalizmu, lecz powinna wynikać z poszukiwania racjonalnych długookresowo rozwiązań. Prywatyzacja stała się u nas tymczasem przede wszystkim działalnością o charakterze ideologicznym jako zasadniczy element zmiany ustrojowego charakteru gospodarki, ale bez głębszej analizy jej bezpośrednich skutków makroekonomicznych i mikroekonomicznych, nie mówiąc o strategii wobec przedsiębiorstw.

B I B L I O G R A F I A

Czekaj, J., Kowalski, A. (2009) Czy prywatyzacja uratuje finanse publiczne? *Rzeczpospolita*, 05.01.2009.

Kwaśniewski, J. (red.) (1991) *Vademecum prywatyzacji*. Warszawa: Poltext.

Łaski, K. (2009) *Mity i rzeczywistość w polityce gospodarczej i w nauczaniu ekonomii*. Warszawa: Instytut Nauk Ekono-

micznych PAN, Fundacja Innowacja, Wyższa Szkoła Społeczno-Ekonomiczna w Warszawie.

Poznański, K. (2001) *Obłęd reform. Wyrzedaż Polski*. Warszawa: Ludowa Spółdzielnia Wydawnicza.

Żyżyński, J. (2009) *Budżet i polityka podatkowa*. Warszawa: WN PWN.

Indywidualne i grupowe podejmowanie decyzji – możliwości i ograniczenia symulacji „Rozbitkowie na morzu” w procesie dydaktycznym

Dr Piotr Pilch | Akademia Leona Koźmińskiego, Warszawa | pilch@alk.edu.pl

Abstrakt

Celem tekstu jest przedstawienie długoletnich doświadczeń autora związanych z przeprowadzaniem symulacji procesu grupowego podejmowania decyzji, noszącej w wersji polskiej nazwę „Rozbitkowie na morzu”. W artykule zdefiniowano pojęcie symulacji i opisano różne rodzaje symulacji grupowego procesu decyzyjnego typu survivalowego. Symulacja „Rozbitkowie na morzu” została dokładnie przeanalizowana pod kątem ograniczeń i możliwości jej wykorzystania jako narzędzia dydaktycznego. Rozpatrując niedokładności tłumaczenia z amerykańskiego oryginału i organizacyjne uwarunkowania stosowania tego zadania decyzyjnego, autor rekomenduje kierunki doskonalenia symulacji „Rozbitkowie na morzu”.

JEL: D7, D70

Wstęp

Celem tekstu jest przedstawienie moich długoletnich doświadczeń związanych z przeprowadzaniem symulacji procesu grupowego podejmowania decyzji, noszącej w wersji polskiej nazwę „Rozbitkowie na morzu”. Zadanie decyzyjne (*decision task*) „Rozbitkowie na morzu” jest polską

wersją ćwiczenia „Lost at Sea” opracowanego przez Paula M. Nemiroffa i Williama A. Pasmore’a i opublikowanego po raz pierwszy w 1975 roku (Nemiroff i Pasmore, 1975). Jego pierwowzorem i źródłem samej koncepcji było ćwiczenie stworzone przez Jaya Halla na potrzeby jego pracy doktorskiej *Lądowanie na Księżycu (NASA Moon Survival Problem, Lost on the Moon; Hall, 1963a za Hall, Watson 1970; Hall 1963b)*. W tym miejscu chciałbym podzielić się oczywistą refleksją, która może nie do końca jest na miejscu w tekście o naukowych ambicjach. Mianowicie ćwiczenie „Rozbitkowie na morzu” traktowałem jako „oczywistą oczywistość” w sensie jego przydatności dydaktycznej. Stworzone, gdzieżby indziej, jak nie w Stanach Zjednoczonych, przekazane mi przez moich wykładowców uniwersyteckich, znane i wykorzystywane przez innych, legitymowało się samo przez się. Dopiero udział w konferencji *Gry i symulacje jako przedmiot i metoda badań w naukach społecznych*¹ skłonił mnie do głębszej refleksji nad tą symulacją. Zapoznanie się z literaturą przedmiotu i analiza własnych doświadczeń, w tym przeprowadzenie ćwiczenia w trakcie konferencji (przy udziale oficerów z Wyższej Szkoły Marynarki Wojennej w Gdyni²) zaowocowały powstaniem tego artykułu. To opracowanie nie jest, tak naprawdę, zamknięciem tematu charakterystyki symulacji w kategoriach jej możliwości i ograniczeń, ale punktem wyjścia do dalszej pracy.

Moje doświadczenie w stosowaniu zadania decyzyjnego „Rozbitkowie na morzu” można nazwać długoletnim, bo na takie miano zasługuje siedemnastoletni okres. Omawiana symulacja była narzędziem badawczym wykorzystywanym w mojej pracy magisterskiej *Struktura inteligencji a sukces w zadaniu decyzyjnym* obronionej w 1993 roku na Wydziale Psychologii Uniwersytetu Warszawskiego³. W pracy tej badałem zależność między wynikami testów różnych typów inteligencji a indywidualnymi i grupowymi rezultatami podejmowania decyzji. Wielokrotnie stosowałem również to zadanie na zajęciach dydaktycznych, prowadzonych dla studentów wyższych uczelni, z takich przedmiotów jak „Dynamika procesów grupowych”, „Psychologia organizacji”, „Zachowania organizacyjne” i „Mikrostruktury społeczne”, oraz w trakcie szkoleń tematycznie związanych z problematyką pracy zespołowej.

Definicja symulacji i rodzaje symulacji grupowego procesu decyzyjnego typu survivalowego

Symulacja polega na utworzeniu modelu, który przynajmniej w pewnym zakresie odwzorowuje i reprezentuje jakiś zewnętrzny układ. Jej celem jest odtwarzanie zjawiska lub zachowania danego obiektu, by przewidywać, do pewnego stopnia, korelacje między określonymi zmiennymi lub/i następującymi po sobie cyklami rozwojowymi danego zjawiska modelowego (Olechnicki, Załęcki 1978). Symulacja jest dynamicznym modelem, hipotetyczną konstrukcją w działaniu,

¹ Konferencja została zorganizowana przez Collegium Civitas i ISP PAN w dniach 29–30 listopada 2008 roku w Warszawie.

² Których rozwiązania różniły się od tych wskazanych w oryginalnym ćwiczeniu przez ekspertów – oficerów amerykańskiej marynarki handlowej.

³ W tym miejscu pragnę podziękować dr Grażynie Kranas z Wydziału Psychologii UW za udostępnienie ćwiczenia, dr Annie Piotrowskiej za systematyczną i owocną pracę z magistrantami, a dr. Rafałowi Stefańskiemu za cenne uwagi do niniejszego artykułu.

odzwierciedlającą określone cechy rzeczywistych zjawisk lub obiektów. Cechy te mogą dotyczyć różnorodnych wymiarów modelowanych zjawisk.

Symulacja według Ukensa i Richtera może koncentrować się na dwóch aspektach (2009):

- procesie – społecznych lub interpersonalnych umiejętnościach uczestników oraz dynamice grupowej,
- treści – uczeniu się zachowań lub umiejętności, które mogą być zastosowane w praktyce (np. symulator lotu).

Oczywiście możliwe jest łączenie tych dwóch aspektów, jeżeli symulowany jest grupowy proces na bazie treści, które mogą być użyteczne zawodowo, czego przykładem może być symulacja współdziałania załogi samolotu na symulatorze wieloosobowym. Innym przykładem może być ćwiczenie *in-basket*⁴ (do kosza) (np. Moses, Byham 1977), które koncentruje się na procesie indywidualnego postępowania z wcześniej przygotowanym, zbiorem dokumentów, dotyczącym fikcyjnej organizacji. Gdyby ten zestaw dokumentów miał odniesienie do realnie funkcjonującej organizacji, mielibyśmy do czynienia z symulacją indywidualną, łączącą oba aspekty.

Zarówno „Rozbitkowie na morzu”, jak i wspomniane wcześniej „Lądowanie na Księżycu” należą do symulacji grupowego procesu decyzyjnego typu survivalowego (zadanie ma związek z kwestią przetrwania grupy). Polegają na osiągnięciu grupowego konsensusu w zakresie rangowania dostępnych przedmiotów lub sposobów działania, tak by zmaksymalizować prawdopodobieństwo przeżycia członków grupy w ekstremalnych warunkach.

Można wyróżnić dwa rodzaje symulacji typu survivalowego (Ukens i Richter 2009):

- symulacje ustalania priorytetów (*priority-setting simulations*), w których uczestnicy dokonują uporządkowania listy dostępnych pozycji, potrzebnych do przeżycia w danym środowisku,
- symulacje podejmowania decyzji (*decision-making simulations*) – w których uczestnicy, znajdujący się w danej sytuacji problemowej, dokonują selekcji najlepszych działań spośród kilku dostępnych opcji.

Wymienione symulacje należą do pierwszego rodzaju, natomiast jako przykład drugiego można podać za Ukensem i Richterem *Trouble on the Inca Trail* (Ukens 2005). Symulacje te, biorąc pod uwagę warunki, do których się odnoszą, dotyczą obszarów nieznanymi osobom badanym (Księżyc, morze, ocean, dżungla, tereny polarne czy pustynia) lub znanych tylko niektórym lub tylko częściowo (np. osobom pasjonującym się żeglarstwem). Można zatem uznać, że symula-

⁴ Indywidualna metoda badania, stosowana przy selekcji pracowników, polegająca na przedstawieniu badanemu zbioru spraw: podań, notatek ze spotkań, raportów i obserwowaniu jego reakcji oraz sposobów załatwienia poszczególnych spraw. Nazwa wywodzi się od standardowego wyposażenia biur – dwóch koszyków (*basket*), ze sprawami, które wpłynęły (*in*), i tymi, które zostały rozpatrzone (*out*) (Czarnota-Bojarska 1999).

cje te podejmują tematy neutralne dla uczestników, niezwiązane bezpośrednio z ich obszarem doświadczeń życiowych i zawodowych, czyli są skoncentrowane na procesie, a nie na treści zgodnie z klasyfikacją Ukensa i Richtera. Symulacje te najczęściej wymagają zarówno indywidualnego, jak i grupowego procesu podejmowania decyzji w sekwencji: najpierw etap indywidualny, potem grupowy. Należy zaznaczyć, że nie są to symulacje czysto decyzyjnego typu, ponieważ oprócz zidentyfikowania warunków, jakie panują w danej sytuacji oraz wiedzy na temat dostępnych pozycji (symulacje ustalania priorytetów), wymagają także wykorzystania kreatywności w generowaniu potencjalnych zastosowań dostępnych przedmiotów (Kichi 1992).

| Opis symulacji „Rozbitkowie na morzu”

Symulacja „Rozbitkowie na morzu” dotyczy sytuacji, w której znalazła się grupa osób na trawionym przez pożar, powoli tonącym jachcie (załącznik 1). Ponieważ ogień zniszczył urządzenia nawigacyjne, pozycja jachtu może tylko w sposób przybliżony być oceniona na 2000 km (oryg. *1000 miles* – Nemiroff, Pasmore 1975) od najbliższego lądu. Rozbitkowie mają do dyspozycji wiosłową łódź ratunkową (oryg. *small rubber raft*) oraz drobne przedmioty, takie jak papierosy i zapalniczki oraz banknoty o niskich nominałach. Zadaniem uczestników jest dokonanie oceny przydatności do przeżycia 15 przedmiotów i porangowanie ich w kolejności od najbardziej do najmniej przydatnego (załącznik 2). Rangowanie odbywa się najpierw indywidualnie, a potem w grupie.

Oryginalna instrukcja zaleca tworzenie grup 5–12-osobowych i daje możliwość prowadzenia ćwiczenia w kilku grupach jednocześnie. Wskazuje dwa cele dydaktyczne:

- 1) „uczenie się zachowań prowadzących do zajęcia jednomyślnego stanowiska w grupach zadaniowych przez porównanie doświadczeń związanych z indywidualnym podejmowaniem decyzji i grupowym podejmowaniem decyzji”,
- 2) „zadanie może łatwo pokazać rozwiązania synergiczne tym grupom, które dopiero zaczynają współpracę” („Rozbitkowie na morzu”: 1).

Synergia działań to spotęgowanie efektów wspólnych działań przez współpracę i synchronizację. Efekty pracy zespołowej przewyższają sumę działań indywidualnych, całość jest czymś więcej niż sumą części. Wspólna praca daje każdej z osób nadwyżkę nad indywidualnym wkładem. Wysiłek włożony w dobór odpowiednich członków zespołu i koordynację działań przynosi wymierne rezultaty.

| Modelowy przebieg ćwiczenia

1. Każdy uczestnik otrzymuje dwa egzemplarze Indywidualnego Arkusza Odpowiedzi „Rozbitkowie na morzu” i jest proszony o wypełnienie obu Arkuszy. Należy wyjaśnić, że w tej fazie uczestnicy mają pracować samodzielnie.
2. Po 15 minutach prowadzący zabiera jeden egzemplarz Arkusza od każdego uczestnika. Kopia będzie używana w grupie.

3. Prowadzący tworzy grupy i rozsadza je. Każda grupa otrzymuje jeden grupowy Arkusz Odpowiedzi. Następnie prowadzący czyta instrukcję, podkreślając, że każdy członek grupy powinien co najmniej częściowo zgadzać się z decyzjami grupy, ale nie powinny być używane takie techniki jak uśrednianie rang czy głosowanie z regułą większości. Należy także podkreślić, że grupa powinna dążyć do osiągnięcia jak najlepszego wyniku w zadaniu⁵.
4. W czasie, gdy grupy wykonują swe zadanie, prowadzący wylicza punkty Indywidualnego Arkusza Odpowiedzi. Końcowy wynik jest sumą różnic między „prawidłowymi” rangami dla każdej pozycji a rangowaniem indywidualnym (wszystkie różnice są dodatnie)⁶. Wysoka liczba punktów ma silniejsze negatywne implikacje. Prowadzący także dodaje punkty wszystkich członków danej grupy, dzieli je przez liczbę członków w każdej grupie i uzyskuje średnią dla każdej grupy.
5. Po 35 minutach prowadzący zbiera Grupowe Arkusze Odpowiedzi i oblicza punkty, tak jak to czynił z Indywidualnymi Arkuszami Odpowiedzi. Wreszcie robi zestawienia dla uczestników.
6. Prowadzący zwraca wszystkie Indywidualne Arkusze Odpowiedzi i rozdaje Klucz. Grupa przez parę minut zapoznaje się z Kluczem, a następnie prowadzący przedstawia przygotowane zestawienie i wyjaśnia, na czym polega rozwiązanie synergiczne („Rozbitkowie na morzu”: 1–2).

Autorzy ćwiczenia zaproponowali też różnorodne warianty jego przebiegu, które przedstawione są poniżej:

1. Można wprowadzić do zadania obserwatorów, którzy będą udzielać informacji zwrotnej grupom lub jednostkom.
2. Krótki wykład na temat synergii i poszukiwania konsensusu może bezpośrednio poprzedzać etap grupowego rozwiązywania problemów w celu kreowania nastawienia na kooperację.
3. Każdy uczestnik może otrzymać tylko jedną kopię Indywidualnego Arkusza Odpowiedzi i być poinformowanym, jak dokonać obliczeń samodzielnie (Nemiroff, Pasmore 2003).

Zaproponowany wariant drugi ułatwia osiągnięcie celów dydaktycznych związanych z rozwiązaniami synergicznymi. Oprócz instrukcji ukierunkowującej pracę grupy na ten typ rozwiązania, pojawia się propozycja miniwykładu po etapie pracy indywidualnej. Ponieważ indywidualne rozwiązywanie zadania może spowodować efekt przywiązania do własnego rangowania, zaktwiczenie w nim, to miniwykład połączony ze wskazaniem dróg do wypracowania wspólnego konsensualno-synergicznego uporządkowania przedmiotów niweluje te tendencje⁷.

⁵ To znaczy jak najbardziej zbliżonego do rozwiązania ekspertów – oficerów amerykańskiej marynarki handlowej.

⁶ Mniej punktów oznacza lepsze wykonanie zadania.

⁷ Moje wątpliwości budzi relacja między rozwiązaniem synergicznym a dążeniem do konsensusu. Dążenie to może tłumaczyć formułowanie odmiennych od ogółu opinii, których powstanie jest warunkiem przeanalizowania przez grupę szerszej puli wariantów rozwiązania.

| Sposób realizacji ćwiczenia przez autora artykułu

W realizowanym przeze mnie przebiegu symulacji każdy uczestnik otrzymuje arkusz „Rozbitkowie na morzu” (załączniki 1 i 2). Po rozdaniu arkusza przystępuję do omówienia zawartych w nim warunków sytuacji (katastrofa jachtu, odległość od najbliższego lądu, dodatkowo posiadane przedmioty). Następnie proszę o porangowanie znajdujących się w tabelce przedmiotów pod względem przydatności dla przetrwania, poprzez nadanie kolejnych rang: najważniejszy otrzymuje cyfrę 1, kolejny 2, najmniej ważny 15. Przed przystąpieniem do indywidualnego rangowania dodaję objaśnienia przy niektórych przedmiotach, takich jak sekstant czy zestaw wędek do łowienia ryb. Bez tych objaśnień dotyczących np. konieczności użycia sekstantu wraz z tablicami i chronometrem lub faktu, że zestaw wędek jest gotowy do wykorzystania, uczestnicy, jak pokazuje moje doświadczenie, mają trudności ze zidentyfikowaniem⁸ i klasyfikowaniem przedmiotów. Padające w trakcie pracy grup pytania przeszkadzają innym w pracy oraz naruszają zasadę równości szans rozwiązania.

Po dokonaniu przeze mnie wprowadzenia następuje proces indywidualnego, samodzielnego podejmowania decyzji – uczestnicy wpisują swoje rangowania w pierwszą wolną kolumnę arkusza odpowiedzi (rubryka „TY” w załączniku nr 2). Oryginalna instrukcja do testu określa długość tej fazy na 15 minut, a następnie nakazuje utworzenie grup i rozsadzenie ich. Ponieważ najczęściej wykorzystuję ćwiczenie przy pracy z grupami, które zostały utworzone już wcześniej i siedzą obok siebie, dbam o to, by osoby nie konsultowały się ze sobą i rozwiązywały rzeczywiście samodzielnie. Czas 15 minut, po którym, zgodnie z instrukcją, należy przerwać pracę indywidualną, jest za długi w stosunku do obserwowanych przeze mnie czasów indywidualnej pracy. Gdy widzę, że członkowie grup zakończyli pracę, przekazuję instrukcję grupom, podkreślając w rozwiązaniu jego konsensualność i unikanie takich technik decyzyjnych jak uśrednianie rang, większościowe głosowanie czy losowanie. Zwracam także uwagę na znaczenie postępowania zgodnego z kolejnymi etapami procesu rozwiązywania problemów takimi jak: diagnoza sytuacji, generowanie rozwiązań oraz ich ocena i wybór.

Po wpisaniu rezultatów pracy grupowej w rubrykę „GRUPA” oraz podaniu opinii ekspertów – oficerów marynarki handlowej („MH”) następuje liczenie wyników w postaci sumy wartości bezwzględnej różnic rangowania poszczególnych pozycji. Suma ta obliczana jest dla różnic w rubrykach „TY” i „GRUPA”, „TY” i „MH” oraz „GRUPA” i „MH” (załącznik 2). Pierwsza suma wartości bezwzględnych różnic „TY” i „GRUPA” pokazuje, jak dane rangowanie grupowe jest bliskie uporządkowaniu indywidualnemu; im niższy wynik, tym oba są bardziej zbieżne. Na jego podstawie, porównując wyniki poszczególnych osób, można próbować określić, który z uczestników miał największy wpływ na pracę grupy. Nie jest to oczywiście jednoznaczne do stwierdzenia bez wsparcia technik obserwacyjnych, ponieważ ktoś mógł przemyśleć swoje propozycje

⁸ Najczęściej pada pytanie: „Co to jest sekstant?”. Niektórzy radzą sobie z tym problemem, podając objaśnienie w Arkuszu Indywidualnym (sekstant – przyrząd nawigacyjny stosowany łącznie ze specjalnymi kartami i tabelami – <http://wvconnections.k12.wv.us/documents/LostAtSeaGroupRank..doc>) lub całkowicie rezygnując z tej pozycji na liście przedmiotów (ograniczenie do 14 przedmiotów) np. (<http://egov.oregon.gov/DAS/HR/docs/train/summit/art/Ts%20-%20ArtyTrost%20Drefriefing%20Handout.doc>).

w trakcie dyskusji grupowej i skutecznie narzucać rozwiązania odmienne od jego początkowego rangowania. Im wynik dla pozostałych dwóch rubryk („TY” i „MH” oraz „GRUPA” i „MH”) jest mniejszy, czyli mniejsza jest różnica między rozwiązaniem ekspertów a rangowaniem indywidualnym lub grupowym, tym jest on lepszy.

Rozwiązanie ekspertów to rangowanie dokonane przez oficerów marynarki handlowej USA. Dzieli ono występujące w ćwiczeniu przedmioty na 4 kategorie, uszeregowane pod względem przydatności w następującej kolejności:

1. przedmioty służące dawaniu sygnałów,
2. przedmioty służące zaspokojeniu podstawowych potrzeb fizjologicznych (uzupełnianie płynów i odżywianie),
3. przedmioty służące ochronie życia i zdrowia,
4. przedmioty niepotrzebne.

Przedmioty służące do wzywania pomocy oraz artykuły gwarantujące przetrwanie do chwili nadejścia ratunku uznano za najbardziej przydatne rozbitkom na południowym Pacyfiku. Ze względu na odległość od lądu przyrządy nawigacyjne i mapy mają mniejsze znaczenie, nie wystarczy ani wody, ani żywności na tak długi okres konieczny do przepłynięcia 2000 kilometrów. Bez wzywania pomocy i służących temu przedmiotów nie ma szans na zlokalizowanie rozbitków. W opinii ekspertów większość akcji ratowniczych odbywa się w ciągu pierwszych 36 godzin – taki okres człowiek jest w stanie wytrzymać bez wody i jedzenia. Dlatego eksperci na pierwszym miejscu umieścili lusterko do golenia, a na drugim bańkę zawierającą 10 litrów benzyny zmieszanej z olejem, uzasadniając to faktem, że „mieszanina unosić się będzie na wodzie i może zostać zapalona przy pomocy zapalek i banknotu (oczywiście poza łodzią ratunkową)” („Rozbitkowie na morzu. Klucz odpowiedzi z uzasadnieniem”: 1) . Obie te pozycje służą do dawania sygnałów, ale lusterko może być wykorzystywane wielokrotnie. Następne w kolejności są woda i żywność w postaci żelaznej racji, jako niezbędne do przetrwania z uwzględnieniem priorytetu wody w tym zakresie. W analizie rozwiązania chciałbym zwrócić jeszcze uwagę na pół litra rumu z Puerto Rico, który został zaliczony do przedmiotów służących ochronie życia i zdrowia, ponieważ w objaśnieniu podano, że „Zawiera 80% alkoholu, czyli dostatecznie dużo, by stosować go jako środek antyseptyczny w przypadku zranienia. W innych sytuacjach mało przydatny – spożyty powoduje odwodnienie organizmu” („Rozbitkowie na morzu. Klucz odpowiedzi z uzasadnieniem”: 2). W oryginalnej amerykańskiej wersji rum określony jest jako *1 quart of 160-proof Puerto Rican rum* (Nemiroff, Pasmore, 1975) (załącznik 3), natomiast w polskiej jest tylko sformułowanie „pół litra rumu z Puerto Rico”. *160-proof* przekłada się w proporcji 2:1 zawartości czystego spirytusu, czyli jest to rum 80-procentowy. Brak tej informacji w polskiej wersji ćwiczenia utrudnia zakwalifikowanie rumu jako nadającego się tylko do odkażania. Wskazuje jednocześnie na rozbieżność w tłumaczeniu między polską i amerykańską wersją ćwiczenia, co zostanie omówione w dalszej części artykułu.

Na ostatniej pozycji znajduje się sekstant, jako urządzenie, które „bez odpowiednich tablic i bez chronometru ma wartość minimalną” („Rozbitkowie na morzu. Klucz odpowiedzi z uzasadnie-

niem”: 2), czyli jest nieprzydatny. Według *Encyklopedii Techniki Wojskowej* sekstant to „przyrząd nawigacyjny do pomiaru kątów pionowych i poziomych” (1987: 627), a według słownika Longmana „przyrząd służący do pomiaru kątów pomiędzy gwiazdami w celu określenia pozycji danego statku lub samolotu” (1987: 958). W żadnej z tych definicji sekstant nie jest traktowany jako komplet wraz z chronometrem (bardzo dokładnym zegarem) oraz tablicami. W tym miejscu chciałbym zauważyć, że wiedza na temat konieczności wykorzystania do pomiaru kątów nie tylko samego sekstantu jest dostępna dopiero uczestnikom specjalistycznych kursów żeglarskich. Dlatego przeciętny uczestnik ćwiczenia może nie wiedzieć, co to jest sekstant⁹, co starałem się udowodnić, podając definicję ze zwykłego słownika Longmana i słownika specjalistycznego, jakim jest encyklopedia wojskowa. Być może Nemiroff i Pasmore, wysyłając zestaw przedmiotów do ekspertów z marynarki handlowej, sami nie wiedzieli, że sekstant nie może funkcjonować samodzielnie.

Wyjaśnienie umieszczenia sekstantu na ostatniej pozycji nie jest dla mnie przekonujące z dwóch powodów. Po pierwsze, określenie pozycji na morzu nie ma znaczenia, ponieważ, jak zostało stwierdzone przy mapach Pacyfiku, „nie ma wielkiego znaczenia gdzie jesteście, ważne jest, skąd może nadejść pomoc (w czym mapa nie pomoże)” („Rozbitkowie na morzu. Klucz odpowiedzi z uzasadnieniem”: 2). W takim przypadku sekstant powinien być na pozycji zbliżonej do map Pacyfiku – 13¹⁰, a nie na samym końcu. Jednocześnie, jeżeli najważniejsze są przedmioty służące do dawania znaków, czyli lusterko i benzyna zmieszana z olejem, to ważne jest również obserwowanie otoczenia, by zauważyć ekipy poszukiwacze lub przypadkowo przepływające statki lub przelatujące samoloty. Do obserwacji może służyć luneta, która jest częścią sekstantu. Nie jestem ekspertem, by wypowiadać się w kwestii przydatności tej lunety do obserwacji horyzontu, można jednak uznać przedstawione wyżej wątpliwości, co do miejsca sekstantu w hierarchii przedmiotów, za nieopozbawione sensu i wymagające wnikliwej analizy. Może to świadczyć o tym, że miejsce sekstantu jest, w przypadku braku objaśnienia, w dużym stopniu ustalane „losowo”.

Uzyskane przez jednostki i przez grupy wyniki rangowania pozwalają na ocenę ich „zdolności przeżycia”. Ocenę zdolności przeżycia w zależności od ilości uzyskanych punktów przedstawia tabela 1. Można przypuszczać, że rozkład wyników dla zadania „Rozbitkowie na morzu” został przyjęty z ćwiczenia „Ładowanie na Księżycu”, ponieważ dla niego średnie wyniki indywidualne to 39.30 przy odchyleniu standardowym 6.62 (Hall, Watson 1970).

Tabela 1 | Ocena wyników uzyskanych w symulacji

0–25	Wspaniale	Zademonstrowałeś wybitne zdolności przetrwania
26–32	Dobrze	Rezultat powyżej przeciętnej
33–45	Przeciętnie	Dręczony na chorobę morską, głodny i zmęczony
46–55	Słabo	Odwodniony i ledwie żywy
56–70	Źle	Uratowany, ale w ostatnim momencie
71–112	Bardzo źle	Twoja pusta tratwa została wyrzucona na plażę, wiele tygodni po odwołaniu poszukiwań

Źródło: <http://insight.typepad.co.uk/insight/2009/02/lost-at-sea-a-team-building-game.html>.

⁹ Dlatego jest to pytanie najczęściej zadawane przez uczestników.

¹⁰ Nie jest nigdzie stwierdzone w objaśnieniach, że mapy mogą być wykorzystywane do innych celów, zatem są bezużyteczne.

Do analizy wykorzystuje się najlepszy wynik indywidualny i średni wynik indywidualny („TY” i „MH”) oraz wynik grupowy („GRUPA” i „MH”). Przykładowe wyniki podaje tabela poniżej.

Tabela 2 | Porównanie wyników indywidualnych i grupowych

Grupa	Wynik indywidualny TY+/-MH		Grupowy GRUPA +/- MH	Porównanie grupowego z	
	Średni	Najlepszy		Średnim	Najlepszym
V	55	45	40	+ 15	+ 5
X	55	45	50	+5	-5
Y	55	45	60	-5	-15

Źródło: opracowanie własne.

Oczywiście w symulacji wykorzystywanej w celach dydaktycznych od czysto ilościowych wyników, które dzielą jednostki i grupy na lepsze i gorsze w rozwiązywaniu przedstawionego problemu, ważniejszy jest sam proces dochodzenia do rozwiązania i dynamika pracy grupowej. Dlatego oryginalna instrukcja kieruje podsumowanie, zgodnie z postawionymi celami, na omówienie przebiegu pracy grupy i warunków wystąpienia efektu synergii.

Służą temu następujące pytania („Rozbitkowie na morzu”: 3):

- ▶ Jakie zachowania sprzyjały/utrudniały dochodzenie do jednomyślnego stanowiska?
- ▶ Jaki wzór podejmowania decyzji zarysował się?
- ▶ Kto wywierał największy wpływ na rozwiązywanie zadania i na czym ten wpływ polegał?
- ▶ W jaki sposób grupa korzystała ze źródeł informacji i jak te źródła odkrywała? Czy w pełni je wykorzystano?
- ▶ Czy grupy, które osiągnęły rozwiązania synergiczne, chciałyby przekazać jakies wnioski takim grupom zadaniowym jak różnego typu komitety czy zespoły zadaniowe?

▶ Potencjał dydaktyczny symulacji „Rozbitkowie na morzu”

Istnieje wiele możliwości wykorzystania zadania decyzyjnego „Rozbitkowie na morzu” w procesie dydaktycznym. Do najważniejszych należy zaliczyć możliwość ilustrowania takich treści dydaktycznych jak etapy rozwiązywania problemów, aktywa i pasywa w rozwiązywaniu problemów przez grupę (Maier 1983) czy normy grupowe związane z komunikowaniem się. Wymienione treści mogą poprzedzać samo ćwiczenie w formie wykładu, by potem w trakcie instru-

owania grupy w zakresie sposobu pracy odwoływać się do nich (np. przestrzeganie porządku etapów rozwiązywania problemów). Innym sposobem podejścia jest odniesienie się do nich przy podsumowaniu ćwiczenia przez prowadzącego (np. jakie zalety i wady grupowego rozwiązywania problemów wystąpiły w trakcie pracy grupy) lub poprzez kierowaną dyskusję, której celem jest np. porównanie indywidualnego i grupowego podejmowania decyzji.

Interesująca jest kwestia łączenia ćwiczenia z innymi aktywnymi metodami nauczania, takimi jak np. testy psychologiczne. Powszechnie znany i stosowany test ról grupowych Belbina identyfikuje role poszczególnych członków grupy (Belbin 2008; Kożuszniak 1998). Inne testy diagnozują jednostki w zakresie cech ujawniających się w trakcie pracy grupowej takich jak np. ekstrawersja, styl kierowania czy kreatywność. Przeprowadzenie testu, a potem porównanie jego wyników z zachowaniem w trakcie pracy w grupie pozwala uczestnikom na wyciągnięcie wartościowych wniosków na temat własnego zachowania w trakcie pracy grupowej. Podstawą do tego porównania może być zarówno samoobserwacja, jak i obserwacja dokonywana przez inne osoby, ponieważ „Rozbitkowie na morzu” pozwalają na doskonalenie umiejętności obserwacji zachowań poszczególnych osób i całej grupy. Może to być obserwacja swobodna, nieukierunkowana w żaden sposób, lub wsparta arkuszami obserwacyjnymi, opartymi np. na kategoryzacji interakcji Balesa (Szmátka 1989).

Ćwiczenie „Rozbitkowie na morzu” daje możliwość przeprowadzania szerokich modyfikacji w zakresie składu i form pracy grupy, poczynając od możliwości tworzenia grup o różnej wielkości, a kończąc na grupach homo- lub heterogenicznych pod względem takich zmiennych jak płeć. Analiza pracy takich grup pozwala na łączenie wyników obserwacji pracy grupy z wiedzą teoretyczną. Jeżeli natomiast weźmie się pod uwagę formy pracy grupy, to poza tradycyjną dyskusją grupową jest możliwe wykorzystanie innych sposobów organizacji pracy grupy, takich jak grupy nominalne¹¹.

Omawiając ćwiczenie, nie można pominąć możliwości wyciągnięcia na jego podstawie wniosków i wskazówek dotyczących funkcjonowania realnie istniejących grup wypracowujących decyzje w trybie zbiorowym. Grupy te mogą nosić różnorodny charakter i różnorodne nazwy, a zaliczyć można do nich zespoły projektowe, koła jakości, komitety doradcze czy sesje radnych. Implikacje praktyczne mogą dotyczyć takich elementów jak zasady prowadzenia zebrań, zachowanie przewodniczącego lub zasady podejmowania decyzji i rozwiązywania konfliktów. Najważniejsze jest to, że na abstrakcyjnym materiale dokonywana jest symulacja procesów decyzyjnych, z którymi uczestnicy mają do czynienia w swojej pracy zawodowej lub działalności społecznej. Zaangażowanie w realne, grupowe procesy decyzyjne uniemożliwia zdystansowanie się od ich przebiegu. Dlatego symulacja, poprzez swój neutralny charakter, pozwala na sformułowanie zaleceń, a następnie próby ich wdrażania do praktyki zawodowej.

¹¹ Grupa nominalna to grupa, w której ograniczona jest możliwość wzajemnych interakcji. Członkowie grupy indywidualnie rozwiązują problem i przedstawiają kolejno rozwiązania na forum grupy. Po dyskusji w celu wyjaśnienia i oceny zapisanych pomysłów następuje ich indywidualne uszeregowanie. Końcowa ocena rozwiązań jest sumą indywidualnych ocen.

Ograniczenia stosowania symulacji „Rozbitkowie na morzu” i ich przyczyny

Ćwiczenie „Rozbitkowie na morzu”, polegające na rangowaniu preferencji uczestników, z założenia miało umożliwić porównanie jakości decyzji indywidualnych i grupowych. Jednak charakter zastosowanego w ćwiczeniu materiału stanowi o ograniczeniach wykorzystania symulacji zarówno w procesie dydaktycznym, jak i w badaniach naukowych. Biorąc pod uwagę zastrzeżenia sformułowane poniżej, zadanie decyzyjne „Rozbitkowie na morzu” może być wykorzystywane tylko w sytuacjach, kiedy przedmiotem zainteresowania jest sam proces grupowego podejmowania decyzji i zachowania jego uczestników (np. role odgrywane w grupie, charakter interakcji czy etapy pracy grupy), a nie jego uwarunkowania, czyli traktowanie rezultatów indywidualnego i grupowego podejmowania decyzji jako zmiennej zależnej. Należy także wspomnieć o zastrzeżeniach wysuwanych przez Slevina (1978), dotyczących algorytmu liczenia wyników ćwiczenia.

Ograniczenia w stosowaniu polskiej wersji „Lost at Sea” wynikają przede wszystkim z błędów i nieścisłości zawartych w tłumaczeniu zarówno samego ćwiczenia, jak i instrukcji jego przeprowadzania. Jest to szczególnie istotne, ponieważ ćwiczenie jest silnie zakotwiczone w amerykańskim kontekście kulturowym i tłumaczenie wymaga także uwzględnienia tego kontekstu. Sama oryginalna treść ćwiczenia także budzi uzasadnione wątpliwości, które zostały przedstawione powyżej przy omawianiu rangowania ekspertów, a związane są z takim przedmiotem jak seksant. Kolejne ograniczenia dotyczą uwarunkowań przeprowadzania zadania decyzyjnego, do których zaliczono:

- ▶ liczebność grupy,
- ▶ wcześniejsze doświadczenia uczestników,
- ▶ warunki lokalowe,
- ▶ wyposażenie techniczne.

Niedokładności w tłumaczeniu

Nawet jeżeli przyjmiemy założenie, że procedura konstrukcji hierarchii przydatności przedmiotów do przeżycia spełniała warunki poprawności metodologicznej, polskie ograniczenia stosowania „Rozbitków na morzu” wynikają z niedokładności tłumaczenia oryginalnego zadania Nemiroffa i Pasmore’a. Niedokładności te dotyczą zarówno samego opisu sytuacji, jak i poszczególnych przedmiotów. Najważniejsza nieścisłość w tłumaczeniu jest związana z określeniem urządzenia ratunkowego. W oryginale (Nemiroff, Pasmore 1975) jest to *rubber life raft with oars*, czyli ponton ratunkowy (łódź gumowa) z pagajami, czyli wiosłami jednopiórowymi, a nie łódź ratunkowa z wiosłami. Ponton ratunkowy wyklucza płynięcie w jakimkolwiek kierunku, a znajdujące się przy nim wiosła służą tylko do przemieszczania się w najbliższym otoczeniu. Natomiast sformu-

łowanie „łódź z wiosłami” (załącznik 2) może w większym stopniu niż anglojęzyczne określenie skłaniać osoby uczestniczące w zadaniu do wyboru strategii płynięcia ku najbliższemu lądowi, przy założeniu wykorzystania zestawu wędek jako długoterminowego źródła pożywienia. Gdy dysponujemy pontonem z wiosłami jednopiórowymi, wybór strategii czekania i w związku z tym przedmiotów służących dawaniu znaków jest bardziej oczywisty.

Inne przypadki niedokładności w tłumaczeniu to „dwie tabliczki czekolady”, podczas gdy w oryginale chodzi o *two boxes of chocolate bars* (Nemiroff, Pasmore 1975) czyli dwa pudełka czekolad, a zatem zdecydowanie więcej. „Niezapalalny, automatycznie napełniający się powietrzem fotel” to *seat cushion*, czyli poduszka powietrzna w formie siedzenia. W przypadku „rumu z Puerto Rico”, o czym już wspomiano, nie podano, że zawiera 80% czystego spirytusu, co znajduje się w wersji oryginalnej w postaci *160-proof*. Ostatnie zastrzeżenie związane jest z czasami, w jakich powstało ćwiczenie – początkiem lat 70. Odbiorniki tranzystorowe („małe radio tranzystorowe” z zestawu przedmiotów), a co za tym idzie ich zasięg, były powszechnie znane. Natomiast aktualnie ta wiedza nie jest tak powszechna. Należy jeszcze zaznaczyć, że tłumacz przekładał anglosaskie jednostki miary na polskie, ale w przypadku folii nieprzezroczystej zadowolił się zamianą powierzchni 20 stóp kwadratowych na określenie „spory kawał”, choć 20 stóp kwadratowych to np. 4x5 stóp, czyli ok. 1,2 m x 1,5 m, czyli 1,8 m². Warto jeszcze wspomnieć, że „jedna grupa, żelazna racja żywnościowa” to *1 case of U.S. Army C rations* (Nemiroff i Pasmore 1975), co dotyczy ściśle określonych racji żywnościowych używanych przez armię amerykańską. Jak więc widać na podstawie przytoczonych przypadków, symulacja „Rozbitkowie na morzu” jest bardzo mocno zakotwiczona w amerykańskim kontekście kulturowym. Inaczej będzie zatem wykonywana przez grupy amerykańskie, a inaczej przez polskie. Różnice te oraz ich przyczyny nie zawsze będą z czytelne naszej perspektywy.

Zamiana przedmiotów

Jeżeli chodzi o nazwy samych przedmiotów, to największe zastrzeżenia można mieć do zamiany *shark repellent* (odstraszacz rekinów, środek przeciw rekinom) (Nemiroff i Pasmore 1975) na „lekarstwo przeciw obrzękom”. Są to przedmioty zupełnie różnych kategorii i nie jest dla mnie jasne, dlaczego osoba tłumacząca ćwiczenie dokonała takiej zamiany. W objaśnieniach zarówno środek na rekiny, jak i lekarstwo na obrzęki zostały skomentowane jako rzecz oczywista, chociaż nie jest wyjaśnione, jak groźne są rekiny na południowym Pacyfiku. Zapewne groźniejsze niż obrzęki, co stawia pod znakiem zapytania umieszczenie lekarstwa przeciw obrzękom na tak wysokim miejscu jak środka odstraszającego rekiny.

Charakter instrukcji

Instrukcja do zadania nie jest precyzyjna i zestandaryzowana, co oznacza, że nie wszyscy prowadzący ćwiczenie w ten sam sposób przedstawiają polecenia, nawet jeżeli literalnie korzystają z polskiego tłumaczenia oryginalnego opracowania. Wynika to z faktu, że inaczej niż w przypadku testów psychologicznych, które muszą spełniać warunki standaryzacji i mają dołączoną

instrukcję, którą odczytuje się wszystkim osobom badanym w tym samym brzmieniu, tu pozostawia się swobodę przeprowadzającemu ćwiczenie: „prowadzący czyta instrukcję, podkreślając, iż każdy członek grupy powinien co najmniej częściowo zgadzać się z decyzjami grupy, ale nie powinny być używane takie techniki jak uśrednianie rang, głosowanie z regułą większości itp.” („Rozbitkowie na morzu”: 1). Powyższy cytat wskazuje na brak dokładnego, literalnie takiego samego dla wszystkich uczestników poinformowania o zasadach pracy w zespole. W oryginale istnieją dwie niezależne instrukcje dla pracy indywidualnej i grupowej (Nemiroff, Pasmore 2003).

Liczebność grupy

Należy także wspomnieć o innych rodzajach ograniczeń występujących w wykorzystaniu symulacji „Rozbitkowie na morzu” w procesie dydaktycznym. Zaliczyć można do nich ograniczenia organizacyjne. Wielkość grupy zajęciowej może uniemożliwić lub utrudnić przeprowadzenie ćwiczenia. Na podstawie moich doświadczeń mogę stwierdzić, że górną granicą jest liczba blisko 40 osób. Powyżej tej liczby trudno jest kontrolować przebieg pracy w poszczególnych grupach zadaniowych. Nigdy nie przeprowadzałem ćwiczenia w podziale na grupy większe niż 9 osób, mimo że autorzy mówią o 12 osobach jako o górnej granicy liczebności grupy. Przy tak dużej liczbie osób w grupie istnieje niebezpieczeństwo spadku zaangażowania poszczególnych osób w rozwiązanie – zjawisko próżniactwa społecznego (Kenrick, Neuberg i Cialdini 2006). Zazwyczaj dzielę grupę na zespoły 5–6-osobowe. Gdy w grupie jest powyżej 40 osób i tworzy się 7 lub więcej grup, występują trudności z koordynacją tempa pracy w poszczególnych grupach. Jedne kończą zadanie wcześniej, a inne dużo później i trudno jest zagospodarować czas w oczekiwaniu na ostatnią grupę oraz podanie rozwiązania ekspertów. W przypadku grupy składającej się z 24 osób możliwy jest podział na dwie części, ale o wiele sensowniejsze jest utworzenie czterech zespołów 6-osobowych. Cztery zespoły będą ze sobą rywalizowały, zwiększając motywację swoich członków do osiągnięcia rozwiązania o wysokiej jakości. W grupie 6-osobowej mamy już do czynienia ze znacznym zróżnicowaniem uczestników, a jednocześnie nie występują takie problemy z komunikacją i niejednorodnością zaangażowania jak w przypadku grupy 12-osobowej.

Wcześniejsze doświadczenia uczestników

Osoby, które już uczestniczyły w ćwiczeniu „Rozbitkowie na morzu” lub podobnym, mogą pamiętać konkretne rozwiązanie podane przez prowadzącego lub jego ogólne zasady (np. ważność dawania sygnałów). W związku z tym są na uprzywilejowanej pozycji w grupie w stosunku do osób, które nie miały tego typu doświadczeń i dominują jako jednostki, narzucając grupie swoją wersję rozwiązania. Nawet jeżeli ich pamięć jest zawodna, to w niejasnej sytuacji braku informacji reszta grupy polega na ich sugestiach (Aronson, Wilson, Akert 1997).

Warunki lokalowe

Symulacja „Rozbitkowie na morzu” może odbywać w pomieszczeniach, w których trudno wyeliminować zakłócenia pochodzące od innych osób w trakcie indywidualnego podejmowania decyzji lub pracy grupy. Idealem byłaby sytuacja, w której każda grupa pracowałaby w oddzielnym pomieszczeniu. Rzadko jest to niestety możliwe. Dlatego jedno z możliwych rozwiązań polega na takim rozsadzaniu grup w sali, by siedziały możliwie daleko od siebie i nie przeszkadzały sobie w pracy. Chodzi szczególnie o niezaplanowaną „wymianę” propozycji rangowania przedmiotów potrzebnych do przeżycia i ich uzasadnień. Innym utrudnieniem, o którym należy wspomnieć, jest wyposażenie sali w siedzenia, których nie da się przesuwac (ławki zamontowane na stałe). Uniemożliwia to przejście z fazy indywidualnego rozwiązywania do fazy grupowej poprzez zmianę położenia w przestrzeni – utworzenie okręgu z krzeseł, i utrudnia komunikację w grupie, gdy uczestnicy siedzą do siebie bokiem lub muszą się odwracać.

Wyposażenie techniczne

Na zakończenie warto wspomnieć, że idealna dla celów dydaktycznych i analizy procesu grupowego byłaby sytuacja, w której w każdej grupie dokonywałoby się elektronicznego zapisu przebiegu pracy. Pożądanymi byłyby zapis audio, a technicznym ideałem byłoby zapis wideo sporządzany dla każdej grupy. Tak sporządzony materiał jest cennym i trwałym źródłem wiedzy nie tylko na temat interakcji grupowych. Daje on także możliwość każdemu uczestnikowi usłyszenia i spojrzenia na siebie „z boku”, z punktu widzenia zewnętrznego obserwatora, umożliwia bardziej obiektywną ocenę roli odgrywanej w grupie. Szczególnie istotne w tym ćwiczeniu jest to, że własną rolę analizuje się w kontekście ról innych członków grupy. Własna aktywność bądź bierność, sposób komunikowania się czy styl podejmowania decyzji lub kierowania grupą są rozpatrywane w porównaniu z zachowaniami innych. Chodzi tutaj nie tylko o innych uczestników grupy własnej, ale i osoby z innych grup.

Z tego, co zostało stwierdzone powyżej na temat ograniczeń zadania decyzyjnego „Rozbitkowie na morzu”, wynikają kierunki jego doskonalenia. Pokonywanie ograniczeń dotyczących uwarunkowań przeprowadzania ćwiczenia, takich jak liczebność grupy, warunki lokalowe czy wyposażenie techniczne zależy przede wszystkim od zasobów, jakie są do dyspozycji osoby pracującej z grupą (możliwość pracy w mniejszych grupach, dodatkowe pomieszczenia czy dostępność aparatury do rejestracji przebiegu ćwiczenia). W przypadku treści symulacji „Rozbitkowie na morzu” najważniejsze byłoby powtórne przetłumaczenie całego tekstu zgodnie z zasadami kulturowej adaptacji testów, takimi jak np. *back translation* (Ciechanowicz 1990). Pozwoliłoby to na wyeliminowanie błędów i nieścisłości w tłumaczeniu, które zostały wyszczególnione wcześniej. Można zatem zaproponować następujące działania:

- 1) uściślenie typu urządzenia ratunkowego – ponton ratunkowy,
- 2) weryfikacja tłumaczeń nazw przedmiotów z uwzględnieniem różnic między amerykańskim i polskim kontekstem kulturowym oraz faktu, że od powstania ćwiczenia minęło 35 lat i wymaga ono uwspółcześnienia (np. kwestia radia tranzystorowego),

- 3) w przypadku listy przedmiotów takich jak sekstant czy lekarstwo przeciw obrzękom konieczne jest podjęcie decyzji dotyczącej pozostawienia ich w zestawieniu przedmiotów lub poszukiwania ich ekwiwalentów,
- 4) przetłumaczenie instrukcji dla grupy – Grupowego Arkusza Odpowiedzi (Nemiroff, Pasmore 2003).

Po dokonaniu tłumaczenia hierarchia przedmiotów ustalona przez oficerów amerykańskiej marynarki handlowej powinna być zweryfikowana przez wykorzystanie jako ekspertów oficerów polskiej marynarki handlowej, którzy pływali na akwenu występującym w zadaniu symulacyjnym. Ich hierarchizacje przedmiotów winny być sprawdzone ilościowo (metoda sędziów kompetentnych lub technika delficka).

Trudniejszym sposobem pokonania ograniczeń symulacji „Rozbitkowie na morzu” w procesie dydaktycznym byłoby pełne dostosowanie do warunków polskich – polonizacja ćwiczenia. Przeniesienie miejsca akcji symulacji na Bałtyk, czyli „Rozbitkowie na Bałtyku”, dostosowanie listy przedmiotów do lokalnych warunków, rozstrzygnięcie w zakresie trafności i rzetelności ćwiczenia oraz opracowanie norm dla wyników indywidualnych i grupowych umożliwiłyby nie tylko dydaktyczne, ale i naukowe wykorzystanie symulacji.

B I B L I O G R A F I A

- Aronson, E., Wilson, T.D., Akert, R.** (1997) *Psychologia społeczna. Serce i umysł*. Poznań: Zysk i S-ka.
- Belbin, R.M.** (2008) *Twoja rola w zespole*. Gdańsk: Gdańskie Wydawnictwo Psychologiczne.
- Ciechanowicz, A.** (red.) (1990) *Kulturowa adaptacja testów*. Warszawa: Polskie Towarzystwo Psychologiczne, Wydział Psychologii Uniwersytetu Warszawskiego.
- Czarnota-Bojarska, J.** (1999) *Selekcja zawodowa*. Warszawa: Polskie Towarzystwo Psychologiczne, Wydział Psychologii Uniwersytetu Warszawskiego.
- Encyklopedia Techniki Wojskowej* (1987) Warszawa: Wydawnictwo MON.
- Hall, J.** (1963a) *The rejection of deviates as a function of threat*. Nieopublikowany doktorat, University of Texas.
- Hall, J.** (1963b) *NASA moon survival task*. Waco, Texas: Teleometrics International Inc.
- Hall, J., Watson, W.H.** (1970) *The Effects of a normative intervention on group decision-making performance*. Human Relations, Vol. 23.
- Kenrick, D.T., Neuberg, S.L., Cialdini, R.B.** (2006) *Psychologia społeczna*. Gdańsk: Gdańskie Wydawnictwo Psychologiczne.
- Kichi, I.** (1992) *Critical thinking and teaching business people*. Paper presented at the Annual Meeting of the Western States Communication Associations, Boise Idaho, 21–25 lutego.
- Kożusznik, B.** (1998) *Psychologia zespołu pracowniczego*. Katowice: Wydawnictwo Uniwersytetu Śląskiego.
- Longman Dictionary of Contemporary English* (1987) Warszawa: PWN.
- Maier, N.R.P.** (1983) *Aktywa i pasywa w rozwiązywaniu problemów przez grupę: potrzeba integracji*. W: Scott, W.E., Cummings, L.L. (red.), *Zachowanie człowieka w organizacji*. Warszawa: PWN.
- Moses, L.J., Byham, W.C.** (1977) *Applying the assessment center metod*. New York: Pergamon Press.
- Nemiroff, P.M., Pasmore, W.A.** (1975) *Lost at sea: a consensus seeking task*. Annual Handbook for Facilitators. San Diego: University Associates.
- Nemiroff, P.M., Pasmore, W.A.** (2003) *Lost at sea: a consensus seeking task*. W: *Pfeiffer's Classic Activities for Building Better Teams*. New Jersey: John Wiley&Sons.
- Olechnicki, K., Załęcki, P.** (1998) *Słownik socjologiczny*. Toruń: Graffiti BC.
- Pilch, P.** (1993) *Struktura inteligencji a sukces w zadaniu decyzyjnym*. Nieopublikowana praca magisterska, Warszawa: Wydział Psychologii UW.
- „Rozbitkowie na morzu” – materiał powielony w posiadaniu autora przekazany przez dr Grażynę Kranas, brak autora i daty tłumaczenia.
- „Rozbitkowie na morzu. Klucz odpowiedzi z uzasadnieniem” – materiał powielony w posiadaniu autora przekazany przez dr Grażynę Kranas, brak autora i daty tłumaczenia.
- Slevin, D.P.** (1978) *Observation on the invalid scoring algorithm of „NASA” and similar consensus tasks*. Group & Organization Management, Vol. 3, s. 497–507.
- Szmatka, J.** (1989) *Małe struktury społeczne*. Warszawa: PWN.
- Ukens, L.** (2005) *Trouble on the Inca trail*. San Francisco: Pfeiffer.
- Ukens, L.L., Richter, A.** (2009) *The Rise of rank-ordered, consensus-building simulation. The 2009 Pfeiffer Annual*. New Jersey: John Wiley&Sons.

Załącznik 1

ROZBITKOWIE NA MORZU

Znajdujesz się na dryfującym po południowym Pacyfiku jachcie. W wyniku pożaru (o nieznaną przyczynę) część jachtu i jego zawartości uległa zniszczeniu. Obecnie jacht powoli tonie. Nie bardzo wiadomo, gdzie jesteście, gdyż najważniejsze urządzenia nawigacyjne uległy zniszczeniu i, starając się ugasić pożar, nie zwracaliście uwagi na swoją pozycję nawigacyjną. W najlepszym wypadku można powiedzieć, że jesteście około 2000 km od najbliższego lądu.

Poniżej znajduje się lista 15 pozycji, które są do dyspozycji załogi (nie zostały uszkodzone). Ponadto dysponujecie także nadającą się do użycia łodzią ratunkową z wiosłami – wystarczająco dużą, by pomieścić Ciebie, załogę i wszystkie przedmioty niżej wymienione. Wreszcie całą załoga ma w swych kieszeniach kilka paczek papierosów i pudełek z zapalkami oraz kilka banknotów o niewielkiej wartości.

Twoje zadanie będzie polegało na porangowaniu niżej wymienionych przedmiotów pod względem ich przydatności do Twojego przetrwania. Umieść cyfrę 1 przy przedmiocie, który uznałeś za najważniejszy, cyfrę 2 przy przedmiocie drugim co do ważności itd., aż do cyfry 15, oznaczającej przedmiot najmniej ważny do uratowania się.

Załącznik 2

	TY	GRUPA	TY +/-GR	MH	TY +/-GR	GRUPA +/- MH
Sekstant						
Lusterko do golenia						
Pojemnik zawierający 20 litrów wody						
Moskitiera						
Jedna grupowa, żelazna racja żywnościowa						
Mapy Pacyfiku						
Niezatapialny, automatycznie napełniający się powietrzem fotel						
Kanister zawierający 10 l benzyny zmieszanej z olejem						
Małe radio tranzystorowe						
Lekarstwo przeciw obrzękom						
Spory kawał nieprzezroczystej folii plastikowej						
Pół litra rumu z Puerto Rico						
5 m nylonowej liny						
Dwie tabliczki czekolady						
Zestaw wędek do łowienia ryb						

Załącznik 3

Amerykańska wersja (Nemiroff, Pasmore 2003)	Polskie tłumaczenie
Sextant	Sektant
Shaving mirror	Lusterko do golenia
5 gallon can of water	Pojemnik zawierający 20 litrów wody
Mosquito netting	Moskitiera
1 case of U.S. Army C rations	Jedna grupowa, żelazna racja żywnościowa
Maps of the Pacific Ocean	Mapy Pacyfiku
Seat cushion (flotation device approved by the Coast Guard)	Niezapalny, automatycznie napełniający się powietrzem fotel
2 gallon can of oil/gas mixture	Kanister zawierający 10 l benzyny zmieszanej z olejem
Small transistor radio	Małe radio tranzystorowe
Shark repellent	Lekarstwo przeciw obrzękom
20 sq.ft. of opaque plastic	Spory kawał nieprzezroczystej folii plastikowej
1 quart of 160-proof Puerto Rican rum	Pół litra rumu z Puerto Rico
15 ft. of nylon rope	5 m nylonowej liny
2 boxes of chocolate bars	Dwie tabliczki czekolady
Fishing kit	Zestaw wędek do łowienia ryb

ISSUE SUMMARY

A contribution to the evaluation of the Polish regulations on corporate governance

Magdalena Jerzemowska

Kevin Campbell

Krzysztof Najman

Abstract

The aim of this paper is to analyze and evaluate Polish corporate governance based on questionnaires that have been sent out to all the companies quoted on the WSE in 2008. Because of the low number of returned questionnaires, the analysis has only an initial character and is not sufficient for formulating conclusions that would be representative for the Polish capital market. However, it has revealed that the examined companies are interested in the development of corporate governance and are presenting their own, varied opinions concerning the quality of corporate governance in Poland.

Qualitative Approach To Building The Concept Of Social Responsibility Disclosure Based On Shari'ah Enterprise Theory

Inten Meutia

Made Sudarna

Iwan Triyuwono

Unti Ludigdo

Abstract

This research aims to develop the concept and characteristics of social responsibility disclosure and items of social responsibility disclosure of Islamic banks. The

research was conducted based on the critical paradigm using Habermas's Theory of Communication Action in understanding the social reality. Habermas's Communication Theory of Action that is used, is extended with spirituality. This study also uses Shari'ah Enterprise Theory to analyze and to produce the concept of social responsibility disclosure for Islamic banks.

The research uses a qualitative approach for gathering and analyzing data. An analysis was conducted of the annual reports of three Islamic banks in Indonesia: Bank Mega Syariah, Bank Syariah Mandiri and Bank Muamalat Indonesia. In addition, an analysis was also conducted based on the results of interviews with stakeholders, including direct and indirect stakeholders.

As a result of the analysis of the stakeholder's interests, the study found spiritual values. These values are sharing, rahmatan lil alamin and maslaha. They are used as a guide in developing items of social responsibility disclosure. Furthermore, a concept of social responsibility disclosure is derived based on Shari'ah Enterprise Theory. This research ultimately proposes a form of social responsibility disclosure for Islamic banks that shows efforts to meet vertical accountability to God and horizontal accountability to people and the environment, considering the material and spiritual needs of stakeholders and disclosing information both on a qualitative and quantitative level.

Remarks on the paper Qualitative Approach To Building The Concept Of Social Responsibility Disclosure Based On Shari'ah Enterprise Theory

Wojciech A. Nowak

Abstract

Closely connected to corporate governance, issues of economic entity social responsibility (EESR, especially corporate social responsibility – CSR) gained the worldwide weight on the turn of the 20th and 21st centuries. It happened in the context of global effects of the 1998 Asian financial crisis, wave of bankruptcies of large corporations of the West of first years 2000, intensifying of the tendency of sustainable development, and maturing paradigm of encompassing SOPE from a perspective of triad: people–planet–profit.

In the literature concerning the social responsibility of economic subjects (EESR), two approaches, i.e. the Continental Europe and the Anglo-American approach, are usually distinguished. Both are based on cultural patterns rooted in European languages and the Christianity

which are determining the deep structure of those approaches. After all EESR refers to all societies, irrespective of languages and religions from which their cultural patterns are coming. But, the shape and way of approach towards EESR are fundamentally determined by normative and theoretical systems developed on a given ground of language and religion. Pointedly one can see it on the example of the Muslim specificity of the approach towards EESR. The possibility and inevitability of EESR determination through local normative and theoretical structures can be drawn from the concept of society as the system of the fractal tetrad of imperative functions, and the concept of economic entity as the complex adaptive system, which concepts has been developed on the ground of the West culture. This Remarks are devoted to explaining this inevitability and necessity of the locality of approach towards EESR.

The issue of reporting in small and medium-sized entities (SMEs) in the light of the International Financial Reporting Standard (IFRS) for SME

Renata Dyląg

Małgorzata Kucharczyk

Abstract

In 2009 the International Accounting Standard Board (IASB) published the IFRS for SMEs. The opinions on the possibility of introducing this standard, its legitimacy and potential benefits are very diverse.

The main goal of this article is the presentation of theoretical and practical solutions related to the possibilities, legitimacy and benefits achieved as a result of introducing the accountancy standards in small and medium-sized firms. Various works on this standard will be the basis for formulating an opinion about the benefits and negative results of introducing the IFRS for SMEs in the Polish environment.

Cultural determinants of the organizational structure

Katarzyna Gadomska-Lila
Alberto Lozano Platonoff
Aleksandra Rudawska

Abstract

The paper brings up issues to do with organizational structure and its determinants. It presents the directions of the evolution of organizational structures as well as the dominating cultural values and employees' attitudes. The authors' deliberations concentrate on the organizational culture as one of the key structure determinants. The discussion is based on empirical results, which make it possible to presume the directions of the further changes in organizational structures and to select managerial methods enabling the implementation and functioning of the desirable structural solutions.

The efficiency of marketing research – deliberations on the method of measurement

Piotr Tarka

Abstract

In this article the author focuses on issues relating to the efficiency of measurement applied in marketing research. He particularly considers the theoretical aspects and practical possibilities of research expenditure allocation within marketing campaigns. For this purpose he presents a universal model associated with the above mentioned research methodology and marketing research efficiency. This model is based on a dimensional „analytical cube”. Further on, the author describes the drawbacks and advantages of this model.

Competitiveness of companies and public procurement

Waldemar Walczak

Abstract

The purpose of this study is to present a diagnosis and analysis of the factors affecting the competitiveness of contemporary companies.

It is being recognized that competitive advantage can be obtained through significantly developing the company's special skills or core competencies, using the knowledge of employees, creating intellectual capital, a distinctive organizational culture, appropriate management processes and systems, differentiated products and technological innovation. Undoubtedly, it is very important to be able to respond to the changing needs of customers and moves of competitors. However, there are also other key factors that may be crucial for the success of companies. When identifying and analyzing competitive factors a comprehensive approach was adopted that took into account the reality of management practice. Apart from a theoretical analysis, empirical research concerning procurement procedures was conducted. Particular attention was paid to methods of preparing the essential terms and conditions of the contracts.

Research results indicate that the way of defining the requirements in the essential terms and conditions of the contracts considerably limits the market competitiveness and deprives the majority of companies of the chance to take part in the conducted proceedings.

Individual and group decision-making – the possibilities and restrictions of the „Rozbitkowie na morzu” („Castaways at Sea”) simulation in a didactic process

Piotr Pilch

Abstract

The purpose of this paper is to present the author's long-term experience of conducting a simulation of the group decision-making process, which in Polish is called „Rozbitkowie na morzu” („Castaways at Sea”). The author has defined the notion of simulation and has described different types of survival simulation. Rank-ordered and consensus-building, the „Rozbitkowie na morzu” simulation has been thoroughly analyzed with all its restrictions and opportunities in using it as a didactic tool. Considering inaccuracies in translations and work organizational conditions of this decision-making task, the author formulates recommendations for improving the „Rozbitkowie na morzu” simulation.